

Direct Costing als System der Kostenrechnung

von

DIETRICH BORNER

1961



Digitized by the Internet Archive
in 2026

DIRECT COSTING
ALS SYSTEM DER KOSTENRECHNUNG

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt
von
Dietrich Börner
1961



Referent: Professor Dr. Edmund Heinen

Koreferent: Professor Dr. Robert Nieschlag

Tag der mündlichen Prüfung: 21.2.1961

I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

Einleitung: Allgemeine Bemerkungen

I. Der Gegenstand der Untersuchung	1
II. Die Grundlagen der Untersuchung	4
A. Ziele und Maximen betriebswirtschaftlicher Betätigung	5
B. Der Aufgabenbereich der Kostenrechnung innerhalb der Zielsetzungen von Betrieb und Unternehmung	12
1. Die Kostenrechnung als Betriebsrechnung	12
2. Die Kostenrechnung als Unternehmungsrechnung	13
Hauptteil: Das System des Direct Costing	17
I. Zur Bezeichnung des Systems	19
II. Das Wesen des Direct Costing	21
III. Die Kostenspaltung als Voraussetzung für Direct Costing	29
A. Die voneinander zu trennenden Kostenkategorien	32
1. Die variablen Kosten	38
2. Die fixen Kosten	45
B. Die Verfahren der Kostenspaltung	48
1. Die buchtechnische Kostenauflösung	52
2. Die mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspaltung	57
3. Die analytische Kostenspaltung	61
4. Zur Anwendbarkeit der einzelnen Verfahren	79
IV. Der Aufbau der Kostenrechnung im System des Direct Costing	85
A. Die Kostenartenrechnung	87
B. Die Kostenstellenrechnung	98
C. Die Kostenträgerrechnung	110
1. Die theoretischen Grundlagen	115

2. Der Aufbau der Kostenträgerrechnung	127
3. Die Kostenträgerrechnung als Betriebs- und Unternehmungsrechnung	129
a) Die Ermittlung von Kennzahlen der Wirtschaftlichkeit	131
b) Die Ermittlung absatzpolitisch relevanter Zahlen	131
c) Die Ermittlung der Werte von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten für die Erfolgsbilanz	150
D. Die kurzfristige Erfolgsrechnung	173
V. Die Rechnungsauswertung im System des Direct Costing	195
A. Die kurzfristige Rechnungsauswertung	198
1. Die Kostenauswertung	200
2. Die Erfolgsauswertung	213
B. Die langfristige Rechnungsauswertung	242
VI. Direct Costing innerhalb der Systeme der Kostenrechnung	245
Schluß: Zur Bedeutung von Direct Costing als System der Kostenrechnung	256
Anhang: Zur Entwicklungsgeschichte des Direct Costing	264
Literaturverzeichnis	271

E I N L E I T U N G

A l l g e m e i n e B e m e r k u n g e n

I. Der Gegenstand der Untersuchung

"Die Betriebswirtschaftslehre ist als Wissenschaft noch relativ jung, kaum ein halbes Jahrhundert alt; aber sie trägt einen ungestümen Entwicklungsdrang in sich, und zwar deshalb, weil ihr Forschungsobjekt: der Betrieb, sich in kürzester Zeit geradezu stürmisch entwickelt hat und noch in ständig weiterem Wandel und Fortschritt begriffen ist ...

Am weitesten fortgeschritten ist die betriebswirtschaftliche Erkenntnis naturgemäß auf den Gebieten, die wegen ihrer praktischen Bedeutung bereits seit längerer Zeit im Brennpunkt des betrieblichen Interesses gestanden haben. Zu diesen gehört die Theorie der Kosten."¹⁾ Diese Feststellung von MELLEROWICZ läßt sich ohne weiteres auch auf das Gebiet der Kostenrechnung übertragen. Die umfangreichen Untersuchungen, die dem Problemkreis der Kostenrechnung seit SCHMALENBACH gewidmet wurden, legen davon ein beredtes Zeugnis ab.

Eine der wesentlichsten Wurzeln für die von MELLEROWICZ als "geradezu stürmisch" bezeichnete Entwicklung der Betriebswirtschaften stellt der technische Fortschritt dar. Der technische Fortschritt hat nicht nur zur Entwicklung verfeinerter und sogar völlig neuer Produktionsmethoden geführt, er betrifft vielmehr sämtliche Bereiche betriebswirtschaftlicher Betätigung und somit auch das betriebliche Rechnungswesen. Das hat sich in neuerer Zeit besonders augenfällig in der Entwicklung elektronischer Rechenanlagen gezeigt, die die Bewältigung bisher kaum oder gar völlig unlösbarer Probleme der Datenverarbeitung ermöglichen.

¹⁾ MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., Berlin 1957, S. 1.

Betrachtet man den Stand der Entwicklung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens unter diesem Gesichtspunkt, so wird deutlich, daß erzielte Erfolge nie ausschließlich in der Befriedigung über das Erreichte münden können; aus der Erkenntnis erzielten Erfolges erwächst vielmehr stets auch die Forderung, Möglichkeiten zu weiterer Verfeinerung zu suchen und zu entwickeln.

Diese Forderung erhält durch den Umstand zusätzliches Gewicht, daß sich das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen - wobei hier insbesondere die Kostenrechnung interessiert - unter dem Einfluß des technischen Fortschrittes relativ langsamer entwickelt hat als andere Betriebsbereiche. "Der Vergleich des wirtschaftlichen Geschehens in den Betrieben mit den dort üblichen Methoden der Kostenerfassung, -verteilung und -verrechnung liefert häufig den Beweis, daß letztere mit der Entwicklung der Betriebe nicht Schritt gehalten haben und teilweise die Tendenz aufweisen, in überlieferten Formen zu erstarren."¹⁾

Als ein Beitrag zum Forschen nach Möglichkeiten der weiteren Verfeinerung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens ist auch die vorliegende Arbeit gedacht. Ihre Entstehung geht im wesentlichen auf die Diskussion des "Direct Costing" in der betriebswirtschaftlichen Literatur zurück, die sich nach dem zweiten Weltkrieg im anglo-amerikanischen Raum entwickelte und neuerdings auf Deutschland übergegriffen hat²⁾.

¹⁾ HEINEN, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, ZfhF 1958, S. 27.

²⁾ Vgl. z.B.:
RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF 1959, S. 213 ff.;
AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB 1959, S. 404 ff.;
HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, ZfhF 1959, S. 515 ff.;
WILLE, F., Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung?, ZfB 1959, S. 737 ff.;
AGTHE, K., Zur stufenweisen Fixkostendeckung, ZfB 1959, S. 742 ff.;
Fortsetzung der Fußnote auf S. 3.

Direct Costing wurde, wie an späterer Stelle zu zeigen ist, zunächst als eine Methode betrachtet, die der Lösung *e i n z e l n e r* Aufgaben der Kostenrechnung dient. Ähnliches gilt in Deutschland beispielsweise für die von SCHMALENBACH entwickelte Grenzkostenkalkulation, der das Direct Costing in seiner Grundstruktur nahe verwandt ist.

Untersuchungen in verschiedener Richtung führten jedoch zu dem Ergebnis, daß der Anwendungsbereich des Direct Costing nicht auf einzelne Rechnungszwecke beschränkt bleiben muß. Daraus ergibt sich bereits die Frage, ob Direct Costing nicht die Lösung *a l l e r* Aufgaben zu bewältigen vermag, die der Kostenrechnung zukommen. Findet diese Frage positive Beantwortung, so ist eine wesentliche Voraussetzung dafür erfüllt, daß Direct Costing nicht nur als *M e t h o d e*, sondern auch als *S y s t e m* der Kostenrechnung angesprochen werden kann.

Die bisherige Literatur beschäftigt sich vorwiegend mit der Untersuchung der Zwecke, denen Direct Costing dienstbar gemacht werden kann. Obwohl die Auswertung der verfügbaren Literatur bereits die Behauptung rechtfertigt, daß Direct Costing alle wesentlichen Aufgaben der Kostenrechnung zu erfüllen vermag, ist dem Verfasser bislang noch keine Veröffentlichung bekannt, die die Lösung aller wesentlichen Aufgaben der Kostenrechnung durch Direct Costing systematisch untersucht. Daraus ergab sich ein erster Ansatzpunkt für die vorliegende Arbeit.

Der Umstand, daß Direct Costing alle wesentlichen Aufgaben der Kostenrechnung zu erfüllen vermag, qualifiziert dieses jedoch erst zu einem Teil als System der Kostenrechnung. Die Erfüllung aller kostenrechnerisch relevanten Aufgaben hat ihrerseits zur Voraussetzung,

Fortsetzung der Fußnote 2 von Seite 2:

BOCK, G., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF 1959, S. 636 ff.;
BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, München 1960.
Die Publikationen sind in der zeitlichen Reihenfolge ihres Erscheinens geordnet.

daß die Kostenrechnung in ihrem Aufbau sowohl den Eigenarten des betrieblichen Leistungsprozesses als auch den Bedürfnissen entspricht, die sich aus der Verbindung des Betriebes mit der Außenwelt ergeben. Erst wenn der Aufbau der Kostenrechnung auf die Gesamtheit der Zwecksetzungen der Kostenrechnung ausgerichtet ist und die Kostenrechnung allen relevanten Zwecksetzungen genügt, kann von einem System der Kostenrechnung gesprochen werden.

Der Aufbau des Direct Costing als System der Kostenrechnung findet in der bisherigen Literatur nicht die erforderliche Berücksichtigung. Das Interesse der Untersuchungen konzentriert sich vorwiegend auf die Kostenträgerrechnung. Der Aufbau des Direct Costing als System der Kostenrechnung erweist sich somit einstweilen als unvollständig, weil die Kostenträgerrechnung eine entsprechende Kostenartenrechnung und eine entsprechende Kostenstellenrechnung zur Voraussetzung hat. Daraus ergab sich ein zweiter Ansatzpunkt für die vorliegende Arbeit.

Die Frage, inwieweit Direct Costing generell, d.h. als System Ansatzpunkte zur Verfeinerung der Kostenrechnung bietet, kann erst beantwortet werden, nachdem sein Ausbau zu einem System der Kostenrechnung als gesichert betrachtet werden darf. Der Ausbau des Direct Costing zu einem System der Kostenrechnung ist daher das Hauptanliegen dieser Arbeit.

II. Die Grundlagen der Untersuchung

Die Durchführung einer Kostenrechnung stellt einen von mehreren Teilbereichen betriebswirtschaftlicher Betätigung dar. Alle Teilbereiche betriebswirtschaftlicher Betätigung liefern arteigene Beiträge zur Verwirklichung der allgemeinen Zielsetzungen der Betriebswirtschaft und können daher nur in Abhängigkeit von diesen betrach-

tet werden¹⁾).

Eine kritische Analyse der Kostenrechnung ist daher nicht ohne Berücksichtigung der allgemeinen Zielsetzungen betriebswirtschaftlicher Betätigung möglich. Den Zielsetzungen betriebswirtschaftlicher Betätigung entsprechen bestimmte Maximen, die darüber Aufschluß geben, wie sich die Betriebswirtschaft bei rationaler Verfolgung ihrer Ziele zu verhalten hat.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, daß die Bestimmung von Zielen und Maximen betriebswirtschaftlicher Betätigung die allgemeinen Grundlagen für die im Rahmen der vorliegenden Arbeit beabsichtigte Untersuchung der Kostenrechnung liefert. Damit wird zugleich eine genauere Abgrenzung des Aufgabenbereiches möglich, der der Kostenrechnung innerhalb des Gesamtkomplexes betriebswirtschaftlicher Betätigung zukommt.

A. Ziele und Maximen betriebswirtschaftlicher Betätigung

Ziele und Maximen betriebswirtschaftlicher Betätigung lassen sich auf deduktivem Wege ableiten²⁾. Dabei ist zunächst von einer gesamtwirtschaftlichen Betrachtung auszugehen. Aus der gesamtwirtschaftlichen Betrachtung kann sodann die einzelwirtschaftliche Betrachtung abgeleitet werden.

¹⁾ Auf diese Weise läßt sich auch erklären, warum die Zweckabhängigkeit des Kostenbegriffes und der Kostenrechnung in der betriebswirtschaftlichen Literatur besonders betont wird. Vgl. z.B.: SCHMALENBACH, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 2. Aufl., Leipzig 1925, S. 8 sowie alle späteren Auflagen dieses Werkes, zuletzt Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln/Opladen 1956, S. 5; MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., a.a.O., S. 3; HEINEN, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I, Grundlagen, Wiesbaden 1959, S. 52 ff. (Zitierweise fortan: "Kostenlehre").

²⁾ Diesen Weg wählt auch HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 13 ff. und 30 ff. Die folgenden Ausführungen lehnen sich an die von HEINEN entwickelte Konzeption an.

Der A n l a ß zu wirtschaftlicher Betätigung besteht letztlich in der "Existenz menschlicher Bedürfnisse an knappen Gütern"¹⁾. So gesehen kann als a l l g e m e i - n e s Z i e l wirtschaftlicher Betätigung die Befriedigung menschlicher Bedürfnisse an knappen Gütern genannt werden.

G e g e n s t a n d wirtschaftlicher Betätigung sind demnach alle Bemühungen zur Befriedigung menschlicher Bedürfnisse an knappen Gütern. Die Befriedigung menschlicher Bedürfnisse an knappen Gütern setzt voraus, daß entsprechende Güter geschaffen bzw. bereitgestellt werden. Die Schaffung bzw. Bereitstellung solcher Güter vollzieht sich in Betrieben. Unter einem Betrieb ist hierbei jede "organisierte Gesamtheit von Arbeitskräften und Mitteln" zu verstehen, "welche die Erstellung von Sachgütern und/oder die Bereitstellung von Dienstleistungen zum Ziele hat und von einem einheitlichen Willen geleitet wird"²⁾.

Der Beitrag der Betriebe zur Erfüllung der Grundaufgabe aller wirtschaftlichen Betätigung besteht demnach in der Leistungserstellung. Unter Leistungserstellung ist hierbei sowohl die Herstellung von Sachgütern (materielle Güter) als auch die Bereitstellung von Dienstleistungen (immaterielle Güter) zu verstehen.

Von der Leistungserstellung als dem Ziel betrieblicher Betätigung geht auch GUTENBERG bei der Entwicklung seiner "Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre" aus, wenn er einleitend schreibt: "Der Sinn aller betrieblichen Betätigung besteht darin, Güter materieller Art zu produzieren oder Güter immaterieller Art bereitzustellen."³⁾

¹⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 13.

²⁾ Derselbe, a.a.O., S. 13.

³⁾ GUTENBERG, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Erster Band, Die Produktion, 5. Aufl., Berlin/Göttingen/Heidelberg 1960, S. 1 (Zitierweise fortan: "Die Produktion")

Der gesamtwirtschaftlichen Zielsetzung "Befriedigung menschlicher Bedürfnisse an knappen Gütern" entspricht demnach für den einzelnen Betrieb die Zielsetzung "Leistungserstellung". Diese Formulierung der einzelbetrieblichen Zielsetzung ist jedoch insofern noch zu allgemein, als sie nicht erkennen läßt, worin die Leistungserstellung bestehen, d.h. w a s der einzelne Betrieb produzieren soll.

Die Beantwortung der Frage, was der einzelne Betrieb produzieren soll, läßt sich wiederum aus einer theoretischen Analyse des gesamten Wirtschaftsprozesses ableiten.

Menschliche Bedürfnisse an knappen Gütern zeichnen sich bei gesamtwirtschaftlicher Betrachtung durch eine unterschiedliche Intensität aus. Demgegenüber ist das Leistungspotential der Betriebe meist in dem Sinne beschränkt, daß es nicht ausreicht, um alle Güterarten in den Mengen herzustellen, die die Gesamtheit aller menschlichen Bedürfnisse befriedigen könnten. Bestünde diese Beschränkung des Leistungspotentials der Betriebe nicht, so könnten die zur Bedürfnisbefriedigung geeigneten Güter nicht knapp sein.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann die Bedürfnisbefriedigung gesamtwirtschaftlich als optimal bezeichnet werden, wenn es gelingt, die Güter bei der Leistungserstellung vorrangig zu berücksichtigen, die zur Befriedigung der stärksten Bedürfnisse geeignet sind. Das Leistungspotential der Betriebe muß also durch die Erzeugung derjenigen Güterarten und -mengen ausgenutzt werden, die sich durch eine stärkere Intensität auszeichnen als diejenigen, die auf Grund der Beschränkung des Leistungspotentials der Betriebe nicht produziert werden können. Die Betriebe bedürfen somit, wenn die optimale Befriedigung menschlicher Bedürfnisse erreicht werden soll, einer entsprechenden Steuerung.

Bei der Beantwortung der Frage, wie die Steuerung der Betriebe im Hinblick auf den Gegenstand ihrer Tätigkeit (Fertigungsprogramm) erfolgen soll, erweist sich eine

gesonderte Betrachtung nach Wirtschaftssystemen als notwendig. Hierbei kann davon ausgegangen werden, daß grundsätzlich und unbeschadet individueller Besonderheiten zwei Arten von Wirtschaftssystemen zu unterscheiden sind: planwirtschaftliche und marktwirtschaftliche Systeme¹⁾.

Planwirtschaftliche Systeme sollen im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht untersucht werden. Daher halten wir es für ausreichend, die Steuerung der Betriebe für marktwirtschaftliche Systeme aufzuzeigen.

"Fragt man, wie Betriebe in marktwirtschaftlichen Systemen imstande sind, ... gerade die Güterarten und -mengen herzustellen, für die Bedarf besteht, dann wird man zu antworten haben: Diese Wirkung wird auf die Weise erzielt, daß man sie einem Prinzip überläßt, welches mit der gesamtwirtschaftlichen Bedarfsdeckung unmittelbar nichts zu tun hat, nämlich dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip. Es ist mit dem gewinnmaximalen Prinzip nicht vollkommen identisch. Jedoch erfährt es in ihm seine letzte Steigerung. Dieses erwerbswirtschaftliche Prinzip bildet die Maxime, nach der die Leiter autonomer Betriebe ihre geschäftlichen Maßnahmen treffen und an der sie feststellen, ob ihre Maßnahmen 'richtig' oder 'falsch' gewesen sind.

Das System beruht auf einer sehr wichtigen Annahme. Sie besteht darin, daß unterstellt wird, volkswirtschaftlich werde die beste Versorgung mit Gütern und Diensten erreicht, wenn jedes einzelne Unternehmen versucht, auf die Dauer einen möglichst großen Gewinn auf das eingesetzte Kapital zu erzielen."²⁾

1) Vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 342 ff.;
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 30 f.
In ähnlichem Sinne unterscheidet PREISER, E., Nationalökonomie heute, München 1959, S. 40 ff. zwischen Systemen der "Verwaltungswirtschaft" (Planwirtschaft im obigen Sinne) und Systemen der "Marktwirtschaft". Vgl. auch derselbe, Die Zukunft unserer Wirtschaftsordnung, 3. Aufl., Göttingen 1960, S. 10 ff.

2) GUTENBERG, E., a.a.O., S. 347 f.

Die Steuerung der Betriebe erfolgt demnach in marktwirtschaftlichen Systemen über den Gewinn, der durch die Veräußerung der betrieblichen Leistungen am Markt erzielt werden kann. Hierbei wird unterstellt, daß die Leistungsarten und -mengen, deren Veräußerung den größten Gewinn abwirft, der Befriedigung der dringendsten Bedürfnisse dienen.

Der Übergang von der gesamtwirtschaftlichen zur einzelwirtschaftlichen, d.h. betriebswirtschaftlichen Betrachtung läßt sich noch deutlicher beschreiben, wenn man eine begriffliche Differenzierung zwischen Betrieb und Unternehmung einführt, wie sie HEINEN vornimmt¹⁾.

"Der Betrieb wurde bereits früher als organisierte Gesamtheit von Arbeitskräften und Mitteln definiert, welche die Erstellung von Sachgütern und/oder die Bereitstellung von Dienstleistungen zum Ziele hat und von einem einheitlichen Willen geleitet wird. Die Unternehmung beinhaltet den im Unternehmer verkörpertten einheitlichen Willen, dem der Betrieb untersteht: Erzeugung von Sachgütern und/oder Bereitstellung von Dienstleistungen mit der Absicht, durch deren Veräußerung Gewinn zu erzielen. Die Unternehmung kann demnach als die nach dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip handelnde Leitung des Betriebes aufgefaßt werden. Sie verbindet den Einzelbetrieb mit dem Markt und damit der Volkswirtschaft."²⁾

Durch die Einführung dieser Differenzierung ermöglicht man die genauere Aussage, daß die Unternehmung den Betrieb steuert, indem sie ihm vorschreibt, welche Güterarten und -mengen er produzieren soll. Der bei der Veräußerung der betrieblichen Leistungen am Markt erzielbare Gewinn gibt der Unternehmung in marktwirtschaftlichen Systemen darüber Aufschluß, welcher Bedürfnisintensität die betrieblichen Leistungen entsprechen.

Aus diesen Überlegungen läßt sich auch folgern, daß

1) Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 31 ff.

2) Derselbe, a.a.O., S. 31.

der Übergang von der gesamtwirtschaftlichen zur betriebswirtschaftlichen Betrachtung eine Änderung der Zielsetzung wirtschaftlicher Betätigung mit sich bringt. Während gesamtwirtschaftlich das Ziel wirtschaftlicher Betätigung in der *B e f r i e d i g u n g m e n s c h l i c h e r B e d ü r f n i s s e* besteht, ist der Zweck wirtschaftlicher Betätigung betriebswirtschaftlich in der *G e w i n n e r z i e l u n g* zu erblicken¹⁾.

Die begriffliche Unterscheidung zwischen Unternehmung und Betrieb gestattet auch eine genauere Umschreibung des betriebswirtschaftlichen Leistungsprozesses²⁾.

Die Unternehmung verbindet den Betrieb mit dem Markt und erfüllt somit alle Aufgaben, die aus dieser Verbindung resultieren. Sie erwirbt auf dem Beschaffungsmarkt die Produktionsfaktoren, deren der Betrieb zur Leistungserstellung bedarf, bestimmt die Aufgabe des Betriebes in qualitativer und quantitativer Hinsicht (Fertigungsprogramm) und besorgt die Veräußerung der Betriebsleistungen auf dem Absatzmarkt. Die Maxime ihrer Tätigkeit ist stets das erwerbswirtschaftliche Prinzip.

Der Betrieb dagegen erfüllt die Funktion der Leistungserstellung. Soll die Veräußerung der betrieblichen Leistungen am Markt möglichst gewinnbringend erfolgen, so hat dies zur Voraussetzung, daß der Betrieb sich beim Einsatz von Produktionsfaktoren zur Leistungserstellung möglichst sparsam verhält.

Eine Richtlinie für dieses Verhalten bietet dem Betrieb das ökonomische Prinzip. Das ökonomische Prinzip fordert vom Betrieb, "eine verlangte Werkleistung mit möglichst geringen Kosten zu erzielen oder einem gegebenen Kosten-(Produktionsmittel-)einsatz eine möglichst große

¹⁾ Vgl. GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 352;

PREISER, E., Nationalökonomie heute, a.a.O., S. 45.

²⁾ Vgl. dazu HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 31.

Produktionsleistung abzurufen"¹⁾). Für den Betrieb wird das ökonomische Prinzip in dieser Weise formuliert, weil der Verzehr von Produktionsfaktoren, wenn er verrechenbar sein soll²⁾, in Wertgrößen gemessen werden muß, die sich aus der Multiplikation der verzehrten Faktormengen mit ihren Preisen ergeben und als "Kosten" bezeichnet werden³⁾.

Da das ökonomische Prinzip angibt, wie sich der Betrieb bei der Verfolgung seines Zieles (Leistungserstellung) verhalten soll, kann es auch als die Handlungsmaxime des Betriebes bezeichnet werden.

Aus der Tatsache, daß der Betrieb in marktwirtschaftlichen Systemen von der Unternehmung abhängig ist, kann auch bereits geschlossen werden, daß die Beachtung des ökonomischen Prinzips bei der Leistungserstellung dort ihre Grenze findet, wo sie sich nicht mehr mit der erwerbswirtschaftlichen Zielsetzung der Unternehmung verträgt. Wie die betriebswirtschaftliche Kostentheorie nachgewiesen hat⁴⁾, erfordert die Erzielung eines bestimmten Gewinnes häufig Leistungsmengen, deren Erstellung mit dem ökonomischen Prinzip nicht vereinbar ist. "Man arbeitet", betriebswirtschaftlich betrachtet, "nicht wirtschaftlich, weil der volkswirtschaftliche Produktivgütervorrat 'knapp' ist, sondern weil der Gewinn umso höher ist, je wirtschaftlicher ein Betrieb arbeitet. Nur in dieser unselbständigen, gekoppelten Form ist das wirtschaftliche Prinzip in marktwirtschaftlichen Systemen aufweisbar."⁵⁾

¹⁾ LOHMANN, M., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955, S. 83.

Weil das ökonomische Prinzip für alle Wirtschaftssysteme Bedeutung besitzt, rechnet es GUTENBERG zu den "systemindifferenten Tatbeständen der Wirtschaft" (Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 340). Auf Grund ähnlicher Überlegungen bezeichnet es HEINEN als das "Fundamentalprinzip der Wirtschaft" (Kostenlehre, a.a.O., S. 13).

²⁾ Vgl. HEINEN, E., a.a.O., S. 14.

³⁾ Vgl. z.B.: GUTENBERG, E., a.a.O., S. 228; HEINEN, E., a.a.O., S. 14.

⁴⁾ Vgl. z.B.: GUTENBERG, E., a.a.O., S. 353 ff.; HEINEN, E., a.a.O., S. 219 ff.

⁵⁾ GUTENBERG, E., a.a.O., S. 355.

Weil das ökonomische Prinzip in marktwirtschaftlich orientierten Betriebswirtschaften nur insoweit beachtet wird, als es der übergeordneten erwerbswirtschaftlichen Zielsetzung dient, spricht GUTENBERG auch von der "kategorialen Umklammerung des Prinzips der Wirtschaftlichkeit durch das erwerbswirtschaftliche Prinzip"¹⁾.

Im folgenden wird der Betrachtung ausschließlich die erwerbswirtschaftlich orientierte Betriebswirtschaft zugrundegelegt. Daher sind nur die Konsequenzen Gegenstand der vorliegenden Untersuchung, die sich aus Zielen und Handlungsmaximen von Betrieb und Unternehmung in marktwirtschaftlichen Systemen für die Kostenrechnung ergeben.

B. Der Aufgabenbereich der Kostenrechnung innerhalb der Zielsetzungen von Betrieb und Unternehmung

"Um überprüfen zu können, inwieweit sie ihre Funktionen erfüllt haben, bedürfen Unternehmung und Betrieb eines entsprechenden Rechnungswesens."²⁾ Eine Beurteilung des Grades, in dem Betrieb und Unternehmung ihre Funktionen erfüllt haben bzw. erfüllen, ermöglichen die ihren Funktionen entsprechenden Maximen.

Daher ist nunmehr zu untersuchen, welche Bedeutung der Kostenrechnung für Betrieb und Unternehmung zukommt.

1. Die Kostenrechnung als Betriebsrechnung

Wie bereits bei der Untersuchung der Ziele und Maximen betriebswirtschaftlicher Betätigung gezeigt wurde, besteht die Funktion des Betriebes in der am ökonomischen Prinzip orientierten Leistungserstellung.

Der durch die betriebliche Leistungserstellung bedingte Verzehr von Produktionsfaktoren wird in Kosten gemessen; denn Kosten sind "in Geld veranschlagte (bewertete)"

¹⁾ GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 356.

²⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 32.

Sachgüter, Arbeitsleistungen, Dienstleistungen und öffentliche Abgaben¹⁾, die durch die betriebliche Leistungserstellung bedingt sind.

Vom Betrieb fordert das ökonomische Prinzip, daß er die Leistungserstellung möglichst wirtschaftlich vollzieht. Wirtschaftlichkeit läßt sich jedoch, da es keinen absoluten Maßstab der Wirtschaftlichkeit gibt, nicht absolut, sondern nur relativ messen. In der Betriebspraxis vollzieht sich daher die Wirtschaftlichkeitsmessung meist in der Form des Kostenvergleiches. Insofern liefert die Kostenrechnung einen Maßstab, mit dessen Hilfe man feststellen kann, ob und inwieweit die Leistungserstellung der Maxime des ökonomischen Prinzips genügt. Daher kann als erster Aufgabenbereich der Kostenrechnung die **B e t r i e b s r e c h n u n g** angeführt werden.

Die Betriebsrechnung wird in Anlehnung an HEINEN²⁾ auch hier als der eigentliche Aufgabenbereich der Kostenrechnung betrachtet, weil die Kosten der Ausdruck des im Zuge der betrieblichen Leistungserstellung eintretenden Verzehrs an Produktionsfaktoren sind. Die Kosten lassen sich somit spezifisch dem Funktionsbereich "Betrieb" zuordnen.

Eine ähnliche Zuordnung der Kostenrechnung zum Funktionsbereich "Betrieb" und die Verwendung des Ausdrucks "Betriebsrechnung" für die Summe aller betriebsbezogenen Rechnungsarten findet sich auch bei LEHMANN³⁾.

2. Die Kostenrechnung als Unternehmungsrechnung

Wie bei der Untersuchung der Ziele und Maximen betriebswirtschaftlicher Betätigung gezeigt wurde, gilt das

¹⁾ GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 228.

Zum Kostenbegriff vgl. auch HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 17 ff. und die dort angeführte Literatur.

²⁾ HEINEN, E., a.a.O., S. 33.

³⁾ Vgl. LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., Stuttgart 1951, S. 6 ff.

Streben der Unternehmung der Gewinnerzielung. Gewinne werden hauptsächlich durch die Veräußerung betrieblicher Leistungen am Markt erzielt¹⁾.

Der Totalgewinn bzw. Totalerfolg²⁾ "der Unternehmung ergibt sich als Differenz zwischen der Summe aller Geldeinnahmen und der Summe aller Geldausgaben, die während der Lebensdauer der Unternehmung getätigt wurden"³⁾.

Aus zahlreichen Gründen⁴⁾ muß der Totalerfolg der Unternehmung in die Erfolge von Teilabschnitten der Lebensdauer der Unternehmung aufgeteilt werden. An die Stelle der Ermittlung des Totalerfolges tritt daher die Ermittlung des Periodenerfolges. Geldeinnahmen und Geldausgaben müssen bei der Ermittlung des Periodenerfolges den einzelnen Abrechnungsperioden anteilmäßig zugerechnet werden. Nach dieser Zurechnung werden sie als Erträge und Aufwendungen bezeichnet⁵⁾.

Das erwerbswirtschaftliche Prinzip fordert von der Unternehmung, daß sie einen bestimmten Gewinn erzielt. Je nach der Art, in der das erwerbswirtschaftliche Prinzip formuliert wird, kann es sich dabei beispielsweise um einen angemessenen, den absolut maximalen Gewinn oder die maximale Rentabilität handeln. Da es auch keinen absoluten Maßstab für den Erfolg gibt, läßt sich der

1) Selbstverständlich können Gewinne auch durch Transaktionen erzielt werden, die nicht die Veräußerung betrieblicher Leistungen betreffen. Sie sind jedoch im Rahmen dieser Untersuchung nicht von Interesse.

2) Im allgemeinen wird bei theoretischen Analysen angenommen, daß die Unternehmung einen Gewinn erwirtschaftet. Daher wird der Betrachtung der Gewinn zugrundegelegt. Die Unternehmung kann jedoch auch einen Verlust erleiden. Insofern erscheint es zweckmäßiger, der Betrachtung den Erfolg zugrunde zu legen; denn der Erfolg kann sowohl positiv (Gewinn) als auch negativ (Verlust) sein.

3) HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 32.

4) Vgl. dazu z.B.:
SCHMALENBACH, E., Dynamische Bilanz, 12. Aufl., Köln/Opladen 1956, S. 49 f.;
HEINEN, E., a.a.O., S. 32.

5) Vgl. z.B.:
SCHMALENBACH, E., a.a.O., S. 51 ff.;
HEINEN, E., a.a.O., S. 32 f.

Erfolg wie die Wirtschaftlichkeit nur relativ messen. In der Praxis vollzieht sich deshalb die Erfolgsmessung meist in der Form des Erfolgsvergleiches. Da die Erfolgsrechnung die Maßgrößen für derartige Vergleiche bereitstellt, liefert sie praktikable Maßstäbe, mit deren Hilfe man feststellen kann, ob und inwieweit die Gewinnerzielung der Maxime des erwerbswirtschaftlichen Prinzips genügt. Die Erfolgsrechnung betrifft somit den spezifischen Funktionsbereich der Unternehmung. Aus diesem Grunde ordnet sie HEINEN dem Funktionsbereich "Unternehmung" zu¹⁾).

Alle unternehmensbezogenen Teile des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens lassen sich zu einem zweiten grossen Teilbereich des Rechnungswesens zusammenfassen, der der Betriebsrechnung gegenübersteht und in Anlehnung an LEHMANN²⁾ als Unternehmungsrechnung bezeichnet werden kann.

Bei der Erfüllung ihrer Aufgaben greift die Unternehmungsrechnung bisweilen auch auf die Kostenrechnung zurück, weil die Kostenrechnung das benötigte Zahlenmaterial leichter bereitzustellen vermag als die eigentliche, unternehmensbezogene Aufwands-Ertrags-Rechnung. In besonderem Maße gilt dies für die mit der Unternehmungsführung verbundenen Steuerungsaufgaben, auf die schon früher hingewiesen wurde. Innerhalb dieser Steuerungsaufgaben kommt wiederum den preispolitischen Aufgaben erhebliche Bedeutung zu.

Hieraus entsteht ein Widerspruch zu der dieser Arbeit zugrundegelegten funktionalen Betrachtungsweise, die das Rechnen mit Kosten eindeutig dem Funktionsbereich des Betriebes und das Rechnen mit Erträgen sowie Aufwendungen bzw. Einnahmen sowie Ausgaben eindeutig dem Funktionsbereich der Unternehmung zuordnet. Dies gilt umso mehr, als dieser Arbeit der wertmäßige und nicht

¹⁾ Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 33.

²⁾ Vgl. LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 6 ff.

der den Aufwendungen eher entsprechende pagatorische Kostenbegriff¹⁾ zugrundegelegt wird; denn aus der Verwendung des wertmäßigen Kostenbegriffes ergeben sich neben verrechnungsmäßigen auch wesensmäßige Verschiedenheiten zwischen Kosten und Aufwendungen. Die Darstellung dieser Unterschiede würde jedoch im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu weit führen²⁾).

Der durch die Verwendung von Kosten in der Unternehmensrechnung bedingte Widerspruch zur funktionalen Betrachtungsweise wird in Anlehnung an HEINEN³⁾ dadurch aufgelöst, daß das Rechnen mit Kosten in der Unternehmensrechnung seine Begründung in der Rechnungsvereinfachung findet. Durch die Verwendung von Kostengrößen in der Unternehmensrechnung wird der mit der Ermittlung entsprechender Aufwandsgrößen verbundene zusätzliche Aufwand erspart und somit der Gewinn der Unternehmung erhöht. Die Verwendung von Kostengrößen in der Unternehmensrechnung entspricht insofern der Zielsetzung der Unternehmung.

Soweit Kosten in der Unternehmensrechnung Verwendung finden, sind sie als Ersatz für die entsprechenden, häufig nur schwer bestimmbarcn Aufwandsgrößen zu betrachten. Kostengrößen werden in der Unternehmensrechnung also nicht in ihrer Eigenschaft als Kosten, sondern in ihrer Eigenschaft als Aufwendungen verwandt. Darum findet die Verwendung von Kostengrößen in der Unternehmensrechnung dort ihre Grenze, wo die wesensmäßigen und/oder verrechnungsmäßigen Unterschiede zwischen Kosten und den Aufwendungen, die die Kosten ersetzen sol-

1) Zum pagatorischen Kostenbegriff vgl. KOCH, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, ZfhF 1958, S. 355 ff.; zur Diskussion über die Zweckmäßigkeit des wertmäßigen und des pagatorischen Kostenbegriffes vgl. z.B. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 106 ff.

2) Vgl. dazu z.B. HEINEN, E., a.a.O., S. 35 ff. und die dort angeführte Literatur.

3) Vgl. HEINEN, E., a.a.O., S. 218 f.

len, das im Hinblick auf den jeweiligen Rechnungszweck zulässige Maß übersteigen¹⁾).

Positiv ist hieraus für die vorliegende Arbeit zu entnehmen, daß die Kostenrechnung als Ersatz für die entsprechende Aufwandsrechnung auch gewisse, später näher zu analysierende unternehmungsbezogene Aufgaben zu erfüllen hat. Daher ist die Kostenrechnung nicht nur als Betriebsrechnung, sondern auch als Unternehmungsrechnung zu untersuchen.

H a u p t t e i l

D a s S y s t e m d e s D i r e c t C o s t i n g

Der Ausbau des Direct Costing zu einem System der Kostenrechnung ist durch die in der Einleitung der vorliegenden Arbeit geschaffenen Grundlagen methodisch bereits vorgezeichnet. Direct Costing erfüllt eine wesentliche Voraussetzung dafür, daß es als System der Kostenrechnung angesprochen werden kann, wenn es die Aufgaben zu bewältigen vermag, die der Kostenrechnung zukommen. Demnach ist zu zeigen, daß Direct Costing diese Aufgaben lösen kann.

Ihrer Art nach lassen sich die Aufgaben der Kostenrechnung in zwei Gruppen einteilen.

Die Kostenrechnung hat zunächst bestimmte Zahlen zu ermitteln. Diese Zahlen werden einerseits von Betrieb und Unternehmung bei der Ausübung ihrer Funktionen benötigt; andererseits sind sie auch für die Beurteilung der Art und Weise erforderlich, in der Betrieb und Unternehmung

¹⁾ Eine ähnliche Bedingung für das Rechnen mit Kosten in der Erfolgsrechnung findet sich auch bei BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, Leipzig 1930, S. 16: "... besteht Kongruenz hinsichtlich Bewertung und Umfang von Aufwand und Kosten ...".

ihre Aufgaben erfüllen.

Soweit die Kostenrechnung Zahlenwerte zu ermitteln hat, erfüllt sie r e c h n u n g s m ä ß i g e Aufgaben.

Von den rechnungsmäßigen Aufgaben, auf deren Erfüllung die Kostenrechnung ausgerichtet ist, wird notwendigerweise ihr Aufbau bestimmt. Daher ist im Rahmen der vorliegenden Arbeit zunächst der Aufbau der Kostenrechnung in der Form des Direct Costing darzustellen. Mit dieser Darstellung verbindet sich gleichzeitig die Beschreibung der Art und Weise, in der Direct Costing die rechnungsmäßigen Aufgaben der Kostenrechnung bewältigt.

Die Kostenrechnung hat außerdem Aufschlüsse darüber zu liefern, wie Betrieb und Unternehmung ihre Aufgaben erfüllen und ob Maßnahmen ergriffen werden können, die dazu beitragen, daß die Betriebswirtschaft ihre Aufgaben in besserer Weise erfüllt. Zu diesem Zweck werden die in der Kostenrechnung ermittelten Zahlen ausgewertet.

Soweit die Kostenrechnung nicht die Ermittlung von Zahlenwerten, sondern die Auswertung von Zahlenwerten zum Gegenstand hat, erfüllt sie Aufgaben der R e c h - n u n g s a u s w e r t u n g.

Die Erörterung der Rechnungsauswertung rundet daher die Darstellung des Direct Costing ab und schließt zugleich den Kreis der Betrachtungen, die es rechtfertigen, Direct Costing als ein S y s t e m der Kostenrechnung zu bezeichnen.

Aus dem Umstand, daß Direct Costing im Rahmen der vorliegenden Arbeit als System der Kostenrechnung entwickelt wird, ergibt sich sodann die Notwendigkeit, eine Abgrenzung gegenüber anderen Systemen der Kostenrechnung zu schaffen. Dieser Abgrenzung ist das letzte Kapitel des Hauptteiles der Arbeit gewidmet.

I. Zur Bezeichnung des Systems

"Direct Costing" ist die Bezeichnung für eine Form der Kostenrechnung, die als solche in den Vereinigten Staaten und Großbritannien entwickelt wurde.

Unter den übrigen Bezeichnungen, die dafür verwandt werden, verdient zunächst die in Großbritannien gebräuchliche Erwähnung. In Großbritannien spricht man vorwiegend von "Marginal Costing"¹⁾. Darauf, daß in den Vereinigten Staaten üblicherweise die Bezeichnung "Direct Costing", in Großbritannien jedoch für den gleichen Gegenstand die Bezeichnung "Marginal Costing" verwandt wird, wird auch in der Literatur hingewiesen²⁾.

Alle sonstigen Bezeichnungen entsprechen mehr oder weniger den individuellen Vorstellungen einzelner betriebswirtschaftlicher Autoren, die Direct Costing in der Regel nur unter einzelnen Aspekten betrachtet haben. Auch diese Bezeichnungen verdienen hier jedoch Erwähnung, weil sie in etwa erkennen lassen, worin nach der Auffassung der betreffenden Autoren die charakteristischen Vorteile des Systems bestehen.

BLOCKER und WELTMER verwenden für Direct Costing auch die Bezeichnungen "Contribution Margin Analysis" und "Out-of-pocket Costing"³⁾. BECKETT stellt für die zweckmäßigste Bezeichnung des Systems zunächst die Ausdrücke "Direct Cost Accounting", "Variable Cost Accounting", "Responsibility Accounting" und "Control Accounting" zur Diskussion⁴⁾. Dieser Autor legt besonderen Wert auf die innerhalb von Direct Costing bestehenden Möglichkeiten der kurzfristigen Kostenkontrolle. Daher betont er später,

¹⁾ Vgl. z.B. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, London 1947.

²⁾ Vgl. GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, The Accounting Review, Vol. XXXIII, 1958, S. 97.

³⁾ Vgl. BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting, 3. Aufl., New York/Toronto/London 1954, S. 452.

⁴⁾ Vgl. BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXVI, No. 5, Jan. 1955, S. 651 f.

daß die Bezeichnung "Control Accounting" das System am besten charakterisieren würde¹⁾).

In dem Bericht einer englischen Studienkommission, die die USA im Jahre 1950 bereiste, wird ein Unternehmen erwähnt, das Direct Costing anwendet und dafür die Bezeichnung "Direct Cost Accounting Plan" gewählt hat²⁾. Diese Bezeichnung ist praktisch mit der von BECKETT in Vorschlag gebrachten Bezeichnung "Direct Cost Accounting" identisch. Eine ähnliche Verwandtschaft besteht zwischen der von BECKETT zur Diskussion gestellten Bezeichnung "Variable Cost Accounting" und dem von RIVERIN vorgeschlagenen Ausdruck "Variable Costing"³⁾. Der bereits nach BLOCKER und WELTMER zitierten Bezeichnung "Contribution Margin Analysis" ist die von HECKERT und MINER⁴⁾ gebrauchte Benennung "Contribution Margin Approach" verwandt. In ähnlichem Sinne ist auch der bei LONGMAN und SCHIFF anzutreffende Ausdruck "Marginal Cost Analysis"⁵⁾ zu verstehen.

In den Vereinigten Staaten hat sich inzwischen die Bezeichnung "Direct Costing" gegenüber den sonstigen Bezeichnungen durchgesetzt⁶⁾).

Die einstweilen noch nicht sehr umfangreiche deutsche Literatur über Direct Costing hat teilweise den in den

1) Vgl. BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 652.

2) Vgl. Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (RKW), Rechnungswesen im Dienste der Werkleitung, Erfahrungen einer englischen Studienkommission in USA, München 1952, S. 71.

3) Vgl. RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, Cost and Management, 1958, No. 2, S. 73.

4) Vgl. HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., New York 1953, S. 31.

5) Vgl. LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distribution Cost Analysis, Homewood 1955, S. 369.

6) Dies ergibt sich zunächst bereits aus dem Umstand, daß die Bezeichnung "Direct Costing" in der Mehrzahl der amerikanischen Veröffentlichungen verwandt wird. Darüber hinaus weist BECKETT, J.A., a.a.O., S. 652 ausdrücklich darauf hin, daß "Direct Costing" mittlerweile die allgemein übliche Bezeichnung geworden sei.

Vereinigten Staaten heute allgemein üblichen Ausdruck beibehalten¹⁾, teilweise aber auch versucht, charakteristische deutsche Bezeichnungen für das System zu finden. So spricht beispielsweise PLAUT von einer "Grenz-Plankostenrechnung"²⁾. RIEBEL verwendet die Bezeichnungen "Deckungsbeitragsrechnung" und "Einzelkostenrechnung"³⁾. Schließlich findet sich bei WILLE auch der Ausdruck "Direktkostenrechnung"⁴⁾.

In der deutschen Literatur hat sich bis jetzt noch keine der genannten Bezeichnungen als die allgemein übliche durchgesetzt. Aus diesem Grunde wird in der vorliegenden Arbeit der in den Vereinigten Staaten gebräuchliche Ausdruck beibehalten.

II. Das Wesen des Direct Costing

Bei der Auswertung der Literatur über Direct Costing lassen sich zwei Gruppen von Darstellungen unterscheiden.

In einer ersten Gruppe von Darstellungen wird nur die Lösung einzelner Spezialprobleme der Kostenrechnung durch Direct Costing aufgezeigt. Hier wird Direct Costing nur als eine Methode der Kostenrechnung betrachtet.

In einer zweiten Gruppe von Darstellungen wird der Ausbau des Direct Costing zu einem geschlossenen System der Kostenrechnung versucht bzw. gefordert. Bei der Vorbereitung dieser Arbeit konnte jedoch keine Veröffentlichung gefunden werden, die Ausführungen über die Lösung sämtlicher Probleme der Kostenrechnung enthält. In diese

¹⁾ Vgl. z.B.:
HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 515 ff.;
AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 404 ff.;
BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O.

²⁾ Vgl. PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 347 ff. und 402 ff. Daß es sich bei der von PLAUT entwickelten Grenz-Plankostenrechnung um eine spezielle Form des Direct Costing handelt, wird an anderer Stelle noch zu zeigen sein.

³⁾ Vgl. RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 214 ff.

⁴⁾ Vgl. WILLE, F., Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung?, a.a.O., S. 737 ff.

Feststellung sind auch zwei Monographien eingeschlossen, die zu den wichtigsten Quellen über Direct Costing zählen und in denen bereits versucht wird, die Lösung aller Probleme der Kostenrechnung durch Direct Costing aufzuzeigen¹⁾. In beiden Beiträgen wird vor allem das Problem der Preiskalkulation nur unvollständig behandelt. Dieses Problem ist jedoch inzwischen in speziellen Untersuchungen²⁾ grundsätzlich gelöst worden. Insoweit ist der Ausbau des Direct Costing zu einem geschlossenen System der Kostenrechnung mittlerweile in den Bereich des Möglichen gerückt.

Eine analoge Gruppierung ist auch bei den Ausführungen über das Wesen des Direct Costing in der betriebswirtschaftlichen Literatur möglich.

Deutlich erkennbar tritt die spezielle Zwecksetzung hervor, wenn Direct Costing als eine Methode zur Analyse fixer und variabler Kosten aufgefaßt wird, die Unterlagen für Entscheidungen hinsichtlich der Fertigungsprogrammplanung einer Unternehmung (z.B. Einstellung oder Weiterführung der Produktion einzelner Erzeugnisarten, Förderung einzelner Erzeugnisarten zu Lasten anderer, Eigenherstellung oder Fremdbezug von Werkzeugen, usw.) und für Break-even-Analysen beschaffen soll³⁾. Teilweise wird Direct Costing auch als eine Methode beschrieben, die die Kosten nach den sie verursachenden betriebswirtschaftlichen Funktionen gruppiert und den durch diese Funktionen erzielten Einkommen gegenüber-

1) Vgl. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, London 1947 sowie National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, N.A.C.A. Research Series No. 23, New York 1953.

2) Vgl. z.B.: WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, The Controller, März 1956, S. 112 ff.; Derselbe, Direct Costs Are Better for Pricing, N.A.A. Bulletin, April 1960, Section 1, S. 17 ff.; AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 416 ff.

3) Vgl. z.B.: CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to Fortsetzung der Fußnote auf S. 23.

stellt¹⁾). Auch in diesem Falle steht Direct Costing im Dienst der betriebs- und unternehmungspolitischen Entscheidungen, die sich aus einer entsprechenden Erfolgsrechnung und Erfolgsanalyse ableiten lassen.

Direct Costing wird auch als eine Methode der Kostenrechnung aufgefaßt, bei der den Kostenträgern nur die durch sie im engeren Sinne²⁾ verursachten Kosten zugerechnet werden, während die im engeren Sinne durch den Zeitablauf verursachten Kosten aus der Kostenträgerrechnung ausgeschlossen bleiben³⁾. Die mit Hilfe der Methode "Direct Costing" ermittelten variablen Kosten pro Stück dienen hier als Unterlagen für preispolitische Überlegungen⁴⁾.

Innerhalb derjenigen Darstellungen in der betriebswirtschaftlichen Literatur, mit denen der Ausbau des Direct Costing zu einem geschlossenen System der Kostenrechnung gefördert werden soll, wird bei der Beschreibung des Direct Costing nicht auf bestimmte Rechnungszwecke Bezug genommen. Im allgemeinen wird Direct Costing hier aus der Sicht der Kostenträgerrechnung definiert.

Fortsetzung der Fußnote 3 von S. 22:

Better Management Accounting?, N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXVII, No. 6, Februar 1956, S. 700;
POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in One System, N.A.A. Bulletin, März 1959, Section 1, S. 6.

- 1) Vgl. z.B. BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting, 3. Aufl., a.a.O., S. 452.
- 2) Über die Art und Weise, wie hier der Ausdruck "im engeren Sinne" zu interpretieren ist, vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 203 f. Kosten sind demnach durch einen Kostenträger im engeren Sinne verursacht, wenn sie bei seiner Produktion entstehen und beim Verzicht auf seine Produktion nicht entstehen bzw. wegfallen.
- 3) Vgl. den Bericht über eine Tagung der "National Association of Cost Accountants" in: N.A.C.A. Bulletin, Sept. 1954, zitiert nach: HENRICI, St. B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., New York/Toronto/London 1960, S. 98.
- 4) Vgl. z.B. HENRICI, St.B., a.a.O., S. 98 f.

Allen Ausführungen über das Wesen des Direct Costing ist gemeinsam, daß sie eine von der herkömmlichen Praxis mehr oder weniger stark abweichende Behandlung der fixen Kosten innerhalb der Kostenrechnung erkennen lassen. Die fixen Kosten sollen in allen Bereichen der Kostenrechnung, für die Direct Costing befürwortet wird, völlig getrennt von den variablen Kosten verrechnet werden.

Grundsätzlich kann Direct Costing als eine Form der Kostenrechnung bezeichnet werden, deren Hauptziel darin besteht, die Beziehungen zwischen Kosten und Beschäftigungsgrad sichtbar zu machen. Zu Recht betont RIEBEL, daß man, "um das zu erreichen, ... eigentlich nur die bisherigen Erkenntnisse der Kostentheorie konsequent anzuwenden" braucht¹⁾. Die Beziehungen zwischen Kosten und Beschäftigungsgrad werden in der Kostentheorie mit Hilfe der Kategorien variabler und fixer Kosten dargestellt. Die von RIEBEL geforderte Übertragung kosten-theoretischer Erkenntnisse in die Kostenrechnung besteht daher in der möglichst weitgehend getrennten Verrechnung variabler und fixer Kosten. In dem Bestreben, dieser Anforderung zu genügen, geht Direct Costing weiter als andere Systeme der Kostenrechnung.

Die Forderung, variable und fixe Kosten getrennt zu verrechnen, wird letztlich mit der auch in der deutschen Literatur seit SCHMALENBACH²⁾ wiederholt vertretenen Auffassung³⁾ begründet, daß der Beschäftigungsgrad die wichtigste aller betriebswirtschaftlich relevanten Kosteneinflußgrößen darstellt⁴⁾. Soll der Betrieb seine

1) RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 214.

In ähnlicher Weise beurteilt RIVERIN. A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, a.a.O., S. 76, Direct Costing als ein System, das die Erkenntnisse der Marginalanalyse in die Praxis der Kostenrechnung überträgt.

2) Vgl. zuletzt SCHMALENBACH, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 63.

3) Vgl. z.B.:
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 300;
WOLTER, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, Köln/Opladen 1948, S. 19

4) Vgl. z.B. National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 23.

Aufgabe dem ökonomischen Prinzip entsprechend, d.h. möglichst wirtschaftlich erfüllen, so ist insbesondere der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die Kosten zu überwachen. Diese Überwachung soll Möglichkeiten aufdecken helfen, wie die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung durch eine entsprechende Steuerung des Betriebes gesteigert werden kann. Ebenso ist die nach Maßgabe des erwerbswirtschaftlichen Prinzips auf die Gewinnerzielung bedachte Unternehmung an möglichst hoher Wirtschaftlichkeit bei der Leistungserstellung interessiert, weil ceteris paribus ihr Gewinn umso größer wird, je geringer die Kosten für die Erstellung eines bestimmten Leistungsquantums sind.

Ohne daß an dieser Stelle ein ausdrücklicher Beweis dafür geliefert zu werden braucht, kann bereits hier festgestellt werden, daß Direct Costing stets durch weitgehende Kostendifferenzierungen, d.h. Aufspaltungen der Gesamtkosten in bestimmte Kostenkategorien gekennzeichnet ist. Die Kostendifferenzierung drückt sich bei Direct Costing zumindest in der getrennten Erfassung und Verrechnung variabler sowie fixer Kosten aus. Darüber hinaus können jedoch auch weitere Unterteilungen der fixen und der variablen Kosten als Charakteristikum des Direct Costing betrachtet werden.

Weiterhin ist zu beachten, daß Direct Costing nur die variablen Kosten in die Kostenträgerrechnung einbezieht, während die fixen Kosten zu Lasten des Gewinn- und Verlustkontos verrechnet werden.

Aus der Fülle der in diesem Sinne formulierten Beschreibungen des Direct Costing¹⁾ verdient diejenige von NEI-

¹⁾ Vgl. z.B.:
GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, a.a.O., S. 97;
HEPWORTH, S.R., Direct Costing - The Case Against,
The Accounting Review, Jan. 1954, S. 94; zitiert nach:
GIBBS, G., a.a.O., S. 97;
HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische
Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 516;
JONES, R.K., Why not Capacity Costing?, N.A.A. Bulletin,
Nov. 1957, S. 14;
Fortsetzung der Fußnote auf S. 26.

KIRK¹⁾ besondere Hervorhebung. Dies gilt umso mehr, als auch bei Untersuchungen des Direct Costing in den USA nicht selten auf diese Beschreibung als die bisher beste zurückgegriffen wird²⁾. In Anlehnung an die Ausführungen von NEIKIRK soll daher auch für die vorliegende Arbeit das Wesen des Direct Costing dargestellt werden.

Direct Costing ist ein System der Kostenrechnung, das von einer Aufspaltung der Gesamtkosten des Betriebes in die fixen, d.h. von der Produktionsmenge pro Zeiteinheit unabhängigen, und die variablen, d.h. direkt mit der Produktionsmenge pro Zeiteinheit variierenden Kosten ausgeht. Nur die letztere Gruppe von Kosten, d.h. die Einzelkosten und die variablen Gemeinkosten, werden in die Kostenträgerrechnung einbezogen. Dies gilt grundsätzlich

Fortsetzung der Fußnote 1 von S. 25:

LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distribution Cost Analysis, a.a.O., S. 79;
NEILSEN, O., Direct Costing - The Case For, The Accounting Review, Jan. 1954, S. 89; zitiert nach:
GIBBS, G., a.a.O., S. 97;
Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (RKW), Rechnungswesen im Dienste der Werkleitung, a.a.O., S. 71;
RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 214 f.;
RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, a.a.O., S. 73;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, N.A.C.A. Bulletin, Nov. 1956, S. 362.

- 1) NEIKIRK, W.W., How Direct Costing Can Work vor Management, N.A.C.A. Bulletin, Jan. 1951, S. 525; zitiert nach: National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 2.
- 2) Vgl. z.B.:
BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 655;
BENNINGER, L.J., Cost and Value Concepts, in: Handbook of Modern Accounting Theory, herausgegeben von BACKER, M., New York 1955, S. 281;
CAUFIELD, Ch.F., A Favorable Appraisal of Direct Costing, N.A.A. Bulletin, Dez. 1958, S. 16;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 2.

auch für die Bewertung der Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten bei der Erstellung der Jahresschlußbilanz sowie für die Bewertung des Aufwandes, der auf die während der Periode verkauften Erzeugnisse entfällt. Die fixen Kosten werden zu Lasten des Gewinn- und Verlustkontos verrechnet.

Diese Verrechnungsweise wird in der Literatur über Direct Costing bisweilen damit begründet, daß nur die variablen Kosten als Produktionskosten zu betrachten seien, die fixen Kosten dagegen als produktionsunabhängiger Periodenaufwand¹⁾.

Direct Costing wird primär als eine auf die Kostendifferenzierung abgestellte Kostenrechnung und nur sekundär als eine Methode zur Bewertung von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten aufgefaßt. Daher erscheint es auch nicht überraschend, daß in der Literatur über Direct Costing, wie später zu zeigen sein wird, hinsichtlich der Bewertung von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten in der Jahresschlußbilanz verschiedene Auffassungen vertreten werden. Werden die fixen Kosten insgesamt zu Lasten des Gewinn- und Verlustkontos verrechnet, so ermöglicht Direct Costing eine genauere Untersuchung der Gewinneinflußgrößen in allen relevanten Teilen des Rechnungswesens.

Der Begriff der "direkten Kosten" wird in Darstellungen des Direct Costing häufig anders gefaßt, als dies in der üblichen Terminologie des Rechnungswesens der Fall ist. Üblicherweise werden unter direkten oder Einzelkosten diejenigen Kosten verstanden, die sich der Produkteinheit direkt zurechnen lassen²⁾. Demgegenüber sind unter "direct Costs" im Sinne des Direct Costing stets alle variablen Kosten zu verstehen, d.h. die Summe aus Ein-

1) Vgl. z.B.:
LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 6;
POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in One System, a.a.O., S. 6.

2) Vgl. z.B. MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., a.a.O., S. 40 und 197.

zelkosten und variablen Gemeinkosten¹⁾). Die Abweichung von der üblichen Terminologie des betrieblichen Rechnungswesens hat auch wesentlich zur Kritik an der Bezeichnung "Direct Costing" beigetragen. Beispielsweise sieht sich RIVERIN auf Grund der genannten Begriffsabweichung zu der Feststellung veranlaßt, Direct Costing sei nicht Direct Costing²⁾).

Diese begriffliche Divergenz soll in der vorliegenden Arbeit dadurch ausgeschaltet werden, daß im Zusammenhang mit Direct Costing stets von "variablen Kosten" gesprochen wird, wenn nicht ausdrücklich Einzelkosten im üblichen Sinne gemeint sind. Dadurch wird die Beibehaltung des Begriffes der "direkten" bzw. der "Einzelkosten" im üblichen Sinne ermöglicht.

Betrachtet man die in Anlehnung an NEIKIRK entwickelte Beschreibung des Direct Costing, so fällt auf, daß sie sich ohne weiteres mit der Konzeption der von PLAUT entwickelten Grenz-Plankostenrechnung³⁾ vereinbaren läßt. Sieht man von den Möglichkeiten zur Verfeinerung der Rechnung in einzelnen Bereichen einmal ab, die in der Literatur über Direct Costing dargestellt werden, so ist in der Tat zuzugeben, daß sich die Grenz-Plankostenrechnung in ihrer Grundstruktur von Direct Costing nicht unterscheidet.

Dennoch stimmen wir mit PLAUT darin nicht überein, daß Direct Costing mit der Grenz-Plankostenrechnung identisch sei⁴⁾). Direct Costing bedeutet nicht notwendiger-

1) Vgl. z.B.:
BENNINGER, L.J., Cost and Value Concepts, a.a.O., S. 281;
GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, a.a.O., S. 97;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 11;
RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, a.a.O., S. 73;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 363 f.

2) RIVERIN, A., a.a.O., S. 73.

3) Vgl. PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 347 ff. und 402 ff.

4) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 402: "... Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung (Direct Costing) ..."

weise das Rechnen mit Plankosten. Es ist durchaus möglich, ein System des Direct Costing als reine Istkostenrechnung aufzubauen. Daher wird in der vorliegenden Arbeit die von PLAUT entwickelte Grenz-Plankostenrechnung nur als ein Spezialfall des Direct Costing betrachtet.

Abschließend ist festzustellen, daß Direct Costing keine grundsätzlichen Änderungen in den Prinzipien der Bewertung des Kostengüterverzehrs beinhaltet. Aus diesem Grunde finden sich in der Literatur über Direct Costing auch kaum Ausführungen über den Kostenwert. Lediglich POMPAN weist bei einem Vergleich zwischen Direct Costing und sonstigen Systemen der Kostenrechnung darauf hin, daß im allgemeinen mit Tageswerten zu rechnen sei¹⁾.

III. Die Kostenspaltung als Voraussetzung für Direct Costing

Wie bereits verschiedentlich hervorgehoben wurde, ist Direct Costing in erheblichem Umfange durch Kostendifferenzierungen gekennzeichnet. Kostendifferenzierungen lassen sich bei der Durchführung der Kostenrechnung jedoch erst dann berücksichtigen, wenn die Gesamtkosten des Betriebes in geeignete Kostenartengruppen bzw. Kostenkategorien aufgeteilt worden sind.

Die Aufspaltung der Gesamtkosten eines Betriebes in bestimmte Kostenkategorien ist Aufgabe der sogenannten Kostenauflösung oder Kostenspaltung²⁾. Die Kostenspaltung stellt demnach eine wesentliche Voraussetzung für den Vollzug der Kostenrechnung in Form des Direct Costing dar. Dies wird auch in der Literatur über Direct

¹⁾ Vgl. POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in One System, a.a.O., S. 7.

²⁾ Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 228; Derselbe, Kostenanalyse und Kostenspaltung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1958, Sp. 3400 ff.

Costing gebührend hervorgehoben¹⁾). Die Kostenspaltung ist daher an dieser Stelle entsprechend zu würdigen.

Hierbei kann davon ausgegangen werden, daß Direct Costing als System der Kostenrechnung die Kostenspaltung für die Erfüllung **s ä m t l i c h e r** Aufgaben zur Voraussetzung hat. Im Gegensatz dazu bedürfen die übrigen Systeme der Kostenrechnung der Kostenspaltung nur zur Erfüllung einzelner Aufgaben²⁾).

Die Kostenspaltung besitzt für den Vollzug der Kostenrechnung eine doppelte Bedeutung.

Zunächst muß mit Hilfe der Kostenspaltung festgestellt werden, in welche Kategorie jede einzelne innerhalb der Kostenrechnung geführte Kostenart einzuordnen ist. Dabei ist es auch denkbar, daß eine Kostenart zu einem Teil einer ersten, zu einem anderen Teil einer anderen Kategorie zugeordnet werden muß.

Wie bereits gezeigt wurde, sind die für Direct Costing relevanten Kostenkategorien die variablen und die fixen Kosten. Für Direct Costing ist demnach mit Hilfe der Kostenspaltung beispielsweise die Frage zu beantworten, ob die Kostenart "Fertigungsmaterial" in die Kostenkategorie "Variable Kosten" oder in die Kostenkategorie "Fixe Kosten" fällt. Sind einzelne, innerhalb der Kostenrechnung geführte Kostenarten nicht ausschließlich variabel bzw. fix, so muß mit Hilfe der Kostenspaltung festgestellt werden, in welchem Maße diese Kostenarten variabel bzw. fix sind (z.B. ein bestimmter Betrag fix, der darüber hinausgehende Rest variabel; a % fix, b % variabel).

¹⁾ Vgl. z.B. :
DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, N.A.A. Bulletin, März 1959, Section 1, S. 19;
LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 40 und 90;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 9;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 363.

²⁾ Vgl. z.B. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 227 ff.

So gesehen stellt die Kostenspaltung kein rechnerisches, sondern ein sachlogisches Problem dar. Zunächst wird mit Hilfe der Kostenspaltung nicht die Frage beantwortet, wie hoch die Beträge der variablen und der fixen Kosten für einen bestimmten Zeitraum sind, sondern lediglich, welcher Kostenkategorie die einzelnen Kostenarten als solche angehören sollen. Daher kann die Kostenspaltung hier auch als ein qualitatives Problem betrachtet werden.

Als qualitatives Problem ist die Kostenspaltung eine Aufgabe, die vor dem erstmaligen Vollzug der Kostenrechnung in Form des Direct Costing zu bewältigen ist. Diese Aufgabe kann auch so formuliert werden, daß die im Kostenartenplan aufgeführten Kostenarten auf die für das System relevanten Kostenkategorien zu verteilen sind. Es handelt sich demnach um eine zweckabhängige Untergliederung des Kostenartenplanes. Daraus wird wiederum deutlich, daß die Kostenspaltung als qualitatives Problem die Organisation der Kostenrechnung betrifft.

Nur bei Änderungen der betrieblichen Kostenstruktur können auch nach der Einrichtung der Kostenrechnung in Form des Direct Costing und nach der damit verbundenen grundsätzlichen Zuordnung der betrieblichen Kostenarten zu den entsprechenden Kostenkategorien qualitative Probleme der Kostenspaltung auftreten. Dies trifft dann zu, wenn eine Kostenart im Zuge der Änderung der betrieblichen Kostenstruktur einen anderen Charakter erhält (z.B. eine bisher variable Kostenart eine fixe wird oder umgekehrt) oder an die Stelle einer Kostenart eine neue Kostenart mit anderem Charakter tritt. Sieht man davon ab, so ist die Kostenspaltung als qualitatives Problem eine nur einmalige zu bewältigende Aufgabe.

Darüber hinaus muß mit Hilfe der Kostenspaltung jedoch auch die Frage beantwortet werden, welcher Teil der in einem bestimmten Zeitraum entstandenen Kosten auf die der Kostenspaltung zugrundeliegenden Kostenkategorien entfällt. Diese Frage wird durch Zurechnung der in den einzelnen Kostenarten für den jeweiligen Abrechnungszeit-

raum aufgelaufenen Beträge zu den im Kostenartenplan enthaltenen Kostenkategorien beantwortet. So gesehen stellt die Kostenspaltung ein rechnerisches Problem dar. Weil es sich nunmehr im zweiten Schritt der Kostenspaltung um die Ermittlung der auf die einzelnen Kostenkategorien entfallenden Kostenhöhen handelt, kann auch von dem quantitativen Problem der Kostenspaltung gesprochen werden.

Aus dem Gegenstand ergibt sich ohne weiteres, daß die auf dem qualitativen Aspekt der Kostenspaltung aufbauende quantitative Kostenspaltung zu den l a u f e n d e n Aufgaben der Kostenrechnung gehört.

Als quantitatives Problem bedeutet die Kostenspaltung die Erledigung einer rechenmäßigen Routinearbeit, die betriebswirtschaftlich keine besonderen Schwierigkeiten enthält. Die eigentlichen Schwierigkeiten der Kostenspaltung liegen im qualitativen Bereich. Daher bedarf im folgenden nur die Kostenspaltung als qualitatives Problem einer näheren Untersuchung.

Als Ausgangspunkt für die Untersuchung der qualitativen Kostenspaltung wählen wir die Analyse der Kostenkategorien, in die die Gesamtkosten der betrieblichen Leistungserstellung aufgeteilt werden sollen, weil diese Analyse bereits wertvolle Aufschlüsse für die Lösung des eigentlichen Problems liefert.

A. Die voneinander zu trennenden Kostenkategorien

Die Frage, in welche Kategorien die Gesamtkosten bei der Kostenspaltung aufgeteilt werden sollen, wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur nicht einheitlich beantwortet. Je nachdem, welchem Zweck die Kostenspaltung in der Kostenrechnung nutzbar gemacht werden soll, werden auch verschiedene Kriterien für die Bestimmung der der Kostenspaltung zugrundezulegenden Kostenkategorien genannt.

Bei der Untersuchung der qualitativen Kostenspaltung im Zusammenhang mit Direct Costing wurden bisher vor allem

zwei Kriterien entwickelt, aus denen sich die der Kosten-spaltung zugrundezulegenden Kategorien ableiten lassen.

Die Klassifizierung der Kosten nach ihrer Beeinflußbarkeit¹⁾ ergibt die Kategorien der beeinflußbaren und der nicht beeinflußbaren Kosten. Mit einigen Einschränkungen²⁾ lassen sich jedoch die variablen Kosten als die beeinflußbaren, die fixen Kosten als die nicht beeinflußbaren Kosten bezeichnen. Dies geschieht auch in der entsprechenden Literatur über Direct Costing³⁾. Zu ähnlichen Ergebnissen gelangen deutsche betriebswirtschaftliche Untersuchungen, die die Kosten nach ihrer Beeinflußbarkeit analysieren⁴⁾.

Als zweites Kriterium, aus dem sich Kostenkategorien für die Kostenspaltung ableiten lassen, wird in der Literatur über Direct Costing die Vermeidbarkeit angesehen. Sie führt zur Bildung der Kategorien "Vermeidbare Kosten" und "Unvermeidbare Kosten"⁵⁾. Diese Klassifizierung ist, wenn auch aus anderen Gründen, in der deutschen Literatur ebenfalls schon analysiert worden⁶⁾.

Legt man der Betrachtung einen produktionsbereiten Betrieb zugrunde, so läßt sich mit einigen Einschränkungen

¹⁾ Vgl. z.B.:
BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 656;
GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, a.a.O., S. 98;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 12 f.

²⁾ Vgl. die späteren Ausführungen über die Kostenauswertung.

³⁾ Vgl. die in Fußnote 1 dieser Seite genannten Autoren.

⁴⁾ Vgl. z.B. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 339 f.

⁵⁾ Vgl. HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O., S. 197 f.

⁶⁾ Vgl. z.B.:
MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., a.a.O., S. 378 ff.;
HEINEN, E., a.a.O., S. 227 f.

gen¹⁾ sagen, daß die variablen Kosten durch Verzicht auf Produktion vermieden werden können, die fixen Kosten jedoch nicht. Da die bei theoretisch-exakter Betrachtung zwischen vermeidbaren und variablen Kosten einerseits sowie unvermeidbaren und fixen Kosten andererseits bestehenden Differenzen praktisch nicht genau ermittelt werden können²⁾, ist man für die Praxis der Kostenrechnung darauf angewiesen, sich mit der annähernd richtigen Lösung zu begnügen und die variablen Kosten als vermeidbar, die fixen Kosten als unvermeidbar zu bezeichnen³⁾. Daher führt auch die Klassifizierung der Kosten nach ihrer Vermeidbarkeit letztlich zur Bildung der Kategorien "Variable Kosten" und "Fixe Kosten".

Darüber hinaus werden in der Literatur teils im Zusammenhang mit Direct Costing⁴⁾, teils auch in anderem Zusammenhang⁵⁾ zahlreiche andere Klassifizierungen der Kosten diskutiert. Wie die vorliegende Untersuchung später zeigen wird, erweist sich als Ausgangspunkt für die wichtigsten dieser Klassifizierungen die Einteilung der Kosten nach ihrer Reagibilität gegenüber Beschäftigungsschwankungen als die zweckmäßigste. Betriebswirtschaftlich aussagefähige weitere Unterteilungen der Kosten können im System des Direct Costing durch weitere Unterteilung der Kategorien der variablen und der fixen Kosten gewonnen werden.

¹⁾ Vgl. MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., a.a.O., S. 379.

²⁾ Vgl. derselbe, a.a.O., S. 379.

³⁾ Zum gleichen Ergebnis kommt auch HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 228.

⁴⁾ Vgl. z.B. die Differenzierung der Kosten nach ihrer Zurechenbarkeit und ihrer Ausgabenwirksamkeit bei: RIEBEL, P., Fixe Ausgaben, Deckungsrechnung und Entwicklungstendenzen der fixen Kosten, ZfhF 1958, S. 131 ff.;
Derselbe, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 216 ff.;
AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 406 ff.

⁵⁾ Vgl. insbesondere DEAN, J., Managerial Economics, 7. Aufl., Englewood Cliffs 1957, S. 257 ff.

Bei kostentheoretischen Untersuchungen hat es sich als zweckmäßig erwiesen, die Kosten zunächst als Produkt aus Verzehrsmengen und Preisen der Produktionsfaktoren zu betrachten, die bei der betrieblichen Leistungserstellung Verwendung finden¹⁾. Ein Verzehr von Produktionsfaktoren liegt dann vor, wenn Produktionsfaktoren ihre Fähigkeit, zur Erstellung betrieblicher Leistungen in ökonomisch sinnvoller, d.h. den Zielen von Betrieb und Unternehmung entsprechender Weise beizutragen, ganz oder teilweise verlieren. Die Ursachen dieses Verzehrs können, wie im folgenden näher zu analysieren ist, verschiedener Art sein.

Aus der Tatsache, daß Kosten als Produkt aus verzehrten Faktormengen und Preisen aufgefaßt werden können, läßt sich folgern, daß "der Kostenbegriff einerseits eine Mengenvorstellung, andererseits auch eine Wertvorstellung enthält"²⁾. Klammert man die Problematik der Wertvorstellung, wie es bei kostentheoretischen Analysen häufig erforderlich ist, dadurch aus der Betrachtung aus, daß man die Faktorpreise als konstant annimmt³⁾, so lassen sich aus der Betrachtung des "Mengengerüsts"⁴⁾ Auf-

¹⁾ Vgl. GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 228. Der daraus resultierende Kostenbegriff ist zwar, wie GUTENBERG a.a.O. betont, insofern "zu eng", als er nicht alle Arten von Kosten umfaßt. Die enge Fassung des Kostenbegriffes erscheint jedoch dadurch gerechtfertigt, daß sie nur die Kosten einschließt, die vorwiegend Gegenstand der kostentheoretischen Untersuchung sind: die Kosten, die mit dem Produktionsprozeß als solchem in Zusammenhang stehen, d.h. die "Kosten des Faktoreinsatzes" (GUTENBERG, E., a.a.O., S. 228) oder Produktionskosten.

²⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 18.

³⁾ Vgl. z.B.:
SCHMALENBACH, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 40;
GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 237 ff.;
HEINEN, E., a.a.O., S. 127.

⁴⁾ GUTENBERG, E., a.a.O., S. 228.

schlüsse über das Wesen der variablen sowie der fixen Kosten gewinnen.

Eine erste Umschreibung des Wesens variabler und fixer Kosten wird dadurch möglich, daß man der Untersuchung als Kriterium die Frage zugrundelegt, ob sich die Kosten verändern, wenn die Produktionsmenge pro Zeiteinheit innerhalb der durch einen bestehenden Betrieb gesetzten Grenzen variiert wird. Hierbei werden die Kosten als Funktion der in einem bestimmten Zeitraum in einem gegebenen Betrieb herstellbaren Produktmenge betrachtet. Somit liegt der Entwicklung der Begriffe "variable" bzw. "fixe" Kosten als Entscheidungskriterium das Bestehen bzw. Fehlen eines Funktionalzusammenhangs mit der Variation der Produktmenge zugrunde. Daher wollen wir dieses Kriterium als "Funktionskriterium" bezeichnen.

Die Entwicklung der Begriffe variabler und fixer bzw. konstanter Kosten mit Hilfe des Funktionskriteriums ist der Weg, der in der betriebswirtschaftlichen Literatur üblicherweise beschritten wird¹⁾.

Da "variabel" bzw. "fix" als Kosteneigenschaften ausdrücklich so definiert sind, daß sich diese Eigenschaften theoretisch einwandfrei aus dem Bestehen bzw. Nichtbestehen der Abhängigkeit der Kostenhöhe von der Produktionsmenge pro Periode ableiten lassen, ist das Funktionskriterium als primäres Kriterium für die Kosten-spaltung zu betrachten.

Das Funktionskriterium läßt sich, obwohl es theoretisch einwandfrei ist, bei praktischen Kostenuntersuchungen nur dort anwenden, wo der Verzehr von Kostengütern beobachtet werden kann, weil er sich in sinnlich wahrnehmbaren Bestandsminderungen ausdrückt. Diese Voraussetzung ist, wie die weitere Analyse zeigen wird, nicht immer erfüllt. Das Funktionskriterium erweist sich somit als für die Zwecke der Kostenspaltung nur beschränkt

¹⁾ Vgl. z.B. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 127 ff. und die dort angeführte Literatur.

anwendbar. In diesem Sinne kann es auch als nur beschränkt operativ bezeichnet werden.

Versagt das Funktionskriterium als operatives Kriterium, so müssen für praktische Kostenuntersuchungen operative Ersatzkriterien gesucht werden, mit deren Hilfe sich der Charakter der Kosten bestimmen läßt. Eine Möglichkeit hierfür bietet eine stufenweise Analyse der Produktionsfaktoren.

Teilt man die Produktionsfaktoren zunächst danach ein, ob sie ihre Fähigkeit, zur betrieblichen Leistungserstellung in ökonomisch sinnvoller Weise beizutragen, verlieren und somit verzehrt werden, so lassen sich zwei Gruppen von Produktionsfaktoren unterscheiden:

1. Produktionsfaktoren, die nicht verzehrt werden, also "eine dauernde Nutzung für die Produktion" ermöglichen, "ohne daß sie sich verbrauchen"¹⁾. Solche Produktionsfaktoren bezeichnet RUCHTI in Anlehnung an SOMMERFELD²⁾ als "Fundierungsgüter"³⁾. Durch den Gebrauch solcher Faktoren können definitionsgemäß keine Kosten entstehen, da ihr Gebrauch nicht zu einem Verzehr führt. Insofern können sie aus der weiteren Untersuchung ausgeschieden werden.
2. Produktionsfaktoren, die verzehrt werden. Werden solche Faktoren bei der Leistungserstellung benötigt, so entstehen gemäß obiger Definition des Kostenbegriffes Kosten. Diese Faktoren sind daher genauer zu untersuchen.

Da dieser Betrachtung die Frage als Entscheidungskriterium zugrundeliegt, ob die Produktionsfaktoren überhaupt verzehrt werden und demzufolge Kosten entstehen, wollen wir das hier verwandte Kriterium als "Verzehrkriterium" bezeichnen. Das Verzehrkriterium ist für die Analyse des Wesens variabler und fixer Kosten insofern von Bedeutung,

¹⁾ RUCHTI, H., Die Abschreibung, Stuttgart 1953, S. 25.

²⁾ SOMMERFELD, H., Der Unternehmer als Verwalter von Volksvermögen, Hamburg 1934, S. 18; zitiert nach: RUCHTI, H., a.a.O., S. 25.

³⁾ RUCHTI, H., a.a.O., S. 25.

als es aus dem Gesamtkomplex der betrieblichen Produktionsfaktoren diejenigen auszuschneiden gestattet, die keinem Verzehr unterliegen. Die weitere Analyse wird damit auf den relevanten Bereich beschränkt. Mit Hilfe zusätzlicher operativer Ersatzkriterien, die auf die relevanten Produktionsfaktoren angewandt werden können, läßt sich feststellen, ob variable oder fixe Kosten entstehen.

1. Die variablen Kosten

Die Entwicklung der Begriffe "variable" bzw. "fixe" Kosten basiert auf einer isolierten Untersuchung der Kosten in Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad. Alle übrigen Kosteneinflußgrößen werden daher für die Zwecke der folgenden Untersuchung konstant gehalten.

Mit Hilfe des **F u n k t i o n s k r i t e r i u m s** lassen sich die variablen Kosten als diejenigen definieren, die in funktionaler Abhängigkeit von der pro Zeiteinheit erstellten Produktmenge stehen¹⁾. Variable Kosten sind also solche, die sich bei Variation der Produktmenge entsprechend verändern. Über die Arten der funktionalen Abhängigkeit gibt die Kostentheorie Auskunft²⁾. Darauf braucht jedoch hier nicht näher eingegangen zu werden.

Versagt das Funktionskriterium bei der Bestimmung des Charakters einer Kostenart, so müssen operative **E r - s a t z k r i t e r i e n** gesucht werden, die zusätzliche Eigenschaften der Kosten für die Bestimmung des Charakters der Kostenart nutzbar machen.

An die Systematisierung der Produktionsfaktoren mit Hilfe des Verzehrskriteriums läßt sich eine Untersuchung der Produktionsfaktoren, die einem Verzehr unterliegen,

1) Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 127.

2) Vgl. insbesondere:
GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 243 ff.;
HEINEN, E., a.a.O., S. 169 ff.;
KILGER, W., Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958, S. 53 ff.

nach Maßgabe der Frage anschließen, in welchem Maße diese Faktoren verzehrt werden. Diese Fragestellung muß noch genauer gefaßt werden: In welchem Maße wird eine Einheit¹⁾ solcher Produktionsfaktoren verzehrt, wenn eine Leistungseinheit produziert werden soll?

Da bei dieser Analyse der Umfang zum Entscheidungskriterium erhoben wird, in dem eine Einheit eines Produktionsfaktors bei der Erstellung einer Leistungseinheit verzehrt wird, wollen wir das der Analyse zugrundegelegte Kriterium als **Q u a n t i t ä t s k r i t e r i u m** bezeichnen.

Mit Hilfe des Quantitätskriteriums lassen sich die Produktionsfaktoren, die einem Verzehr unterliegen, in folgende Untergruppen aufspalten:

- a) Produktionsfaktoren, von denen mindestens eine Einheit (u.U. also auch ein Vielfaches einer Einheit) bei der Erstellung einer Leistungseinheit gänzlich verzehrt wird.
- b) Produktionsfaktoren, von denen weniger als eine Einheit verzehrt wird, wenn eine Leistungseinheit erstellt werden soll.

Die erste Gruppe von Produktionsfaktoren geht zu einem Teil substanziell in die erstellten Betriebsleistungen ein. GUTENBERG bezeichnet diese Faktoren als "Werkstoffe". Unter Werkstoffen werden "alle Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate verstanden, die als Ausgangs- und Grundstoffe für die Herstellung von Erzeugnissen zu dienen bestimmt sind, mithin nach der Vornahme von Form- oder Substanzänderungen oder nach dem Einbau in die Fertigerzeugnisse Bestandteile der neuen Produkte werden"²⁾.

¹⁾ Es sei ausdrücklich hervorgehoben, daß der weiteren Untersuchung stets die kleinste unteilbare Einheit der betreffenden Produktionsfaktoren zugrundegelegt wird.
Ähnliche Überlegungen zur Charakterisierung der variablen Kosten werden bei KILGER, W., Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S. 82 angestellt.

²⁾ GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 94.

Im weiteren Verlauf der Untersuchung erweist sich die Einführung eines zusätzlichen operativen Ersatzkriteriums als zweckmäßig. Es ergibt sich aus der Frage, w o - d u r c h der Verzehr von Produktionsfaktoren verursacht wird. Dieses Kriterium soll daher als das K a u - s a l k r i t e r i u m bezeichnet werden.

Im Hinblick auf die Werkstoffe ergibt die Untersuchung nach dem Kausalkriterium einwandfrei, daß der Verzehr durch substanziellen Verbrauch bei der Leistungserstellung verursacht wird. Aus diesem Grunde bezeichnet RUCH-TI die Werkstoffe auch als "Verbrauchsgüter"¹⁾.

In analoger Weise läßt sich auch der Verzehr von Arbeitsleistungen betrachten, soweit die Einheit der Arbeitsleistung zeitlich und entgeltlich eindeutig mit der Erstellung einer betrieblichen Leistungseinheit verbunden ist, es sich also um reine Akkordarbeit handelt. Obwohl Arbeit als Dienstleistung ex definitione nicht substanziell in die zu erstellende Produkteinheit eingehen kann, wird doch durch die Erstellung einer Leistungseinheit mindestens eine Einheit Akkordarbeit völlig verzehrt. Als Ursache des Verzehrs kann wieder der Verbrauch bei der Leistungserstellung angegeben werden. Ohne Vollzug der Leistungserstellung entsteht keine "Akkordleistung", wird also auch keine Akkordarbeit verzehrt. Diese Betrachtung läßt sich sogar auf solche Fälle übertragen, in denen die Leistungserstellung selbst eine Dienstleistung und kein materielles Produkt zum Ziele hat.

Die Analyse der Produktionsfaktoren mit Hilfe des Quantitätskriteriums läßt somit Merkmale deutlich werden, die bei einer bestimmten Gruppe von Produktionsfaktoren auf das Entstehen variabler Kosten hindeuten. Wird bei der Erstellung einer Leistungseinheit mindestens eine Faktoreinheit restlos verzehrt und nimmt man an, daß diese Faktorart kontinuierlich nach Maßgabe des jeweiligen Produktionsbedarfes beschafft wird, so kann es sich bei den

¹⁾ RUCHTI, H., Die Abschreibung, a.a.O., S. 26.

entstehenden Kosten nur um variable Kosten handeln. Zwischen Kostenhöhe und Produktmenge besteht der im Funktionskriterium enthaltene Zusammenhang.

Auch die Anwendung des Kausalkriteriums liefert neue operativ verwertbare Merkmale für das Entstehen variabler Kosten. Wird der Verzehr von Produktionsfaktoren nur durch den Verbrauch bedingt, so muß es sich bei den entstehenden Kosten um variable Kosten handeln. Die Begründung für diese Behauptung sei einstweilen zurückgestellt. Sie wird an der Stelle in die Untersuchung eingeführt, wo das Kausalkriterium allein als operatives Kriterium Aufschluß über den Charakter von Kosten geben kann.

Untersucht man die Produktionsfaktoren mit Hilfe des Quantitätskriteriums, so ist eine zweite Untergruppe von Produktionsfaktoren dadurch gekennzeichnet, daß weniger als eine Einheit verzehrt wird, wenn eine Produkteinheit hergestellt werden soll. Die Einheiten solcher Produktionsfaktoren besitzen also die Fähigkeit, zur Erstellung mehrerer Leistungseinheiten beizutragen. Daher wird von diesen Faktoren auch gesagt, sie besitzen eine Kapazität. Unter der Kapazität eines Produktionsfaktors ist hierbei seine Leistungsfähigkeit pro Zeiteinheit, ausgedrückt in der Menge der abgegebenen Leistung, zu verstehen¹⁾.

¹⁾ Zum Begriff der Kapazität vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 59 ff. sowie
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 124.
Selbstverständlich ist zuzugeben, daß sich der Kapazitätsbegriff auch auf solche Produktionsfaktoren anwenden läßt, von denen mindestens eine Einheit bei der Erstellung einer betrieblichen Leistungseinheit völlig verzehrt wird. Solche Faktoren haben dann eine Kapazität von höchstens einer Leistungseinheit. Bei diesen Faktoren lassen sich jedoch durch die Verwendung des Kapazitätsbegriffes keine wesentlich neuen Erkenntnisse gewinnen. Dies dürfte ein wichtiger Grund dafür sein, daß der Kapazitätsbegriff hier im allgemeinen nicht angewandt wird.

Die hier betrachteten Produktionsfaktoren gehen in der Regel nicht substanziell in die Betriebsleistungen ein; sie beinhalten vielmehr "gewissermaßen ein Bündel an Nutzungen, die allmählich an die Produktion abgegeben werden"¹⁾.

Die wichtigste Art der hier einzuordnenden Produktionsfaktoren sind diejenigen, die GUTENBERG im Begriff der Betriebsmittel zusammenfaßt. Unter Betriebsmitteln wird mit GUTENBERG "die Gesamtheit aller betrieblichen Anlagen verstanden, die zur Erfüllung der Betriebszwecke erforderlich ist"²⁾. RUCHTI betrachtet diese Faktoren nach der Art, in der sie bei der betrieblichen Leistungserstellung verwandt werden, und bezeichnet sie daher als "Gebrauchsgüter"³⁾.

Eine zweite Art von Produktionsfaktoren, die hier einzuordnen sind, stellen die Arbeitsformen dar, die nicht reine Akkordarbeit sind. Die weitere Untersuchung dieser Arbeitsformen soll zunächst zurückgestellt und später in einer Analogiebetrachtung nachgeholt werden.

Hinsichtlich der Produktionsfaktoren, die eine Kapazität besitzen, versagt das Quantitätskriterium als operatives Kriterium bei der Untersuchung der Frage, welcher Art die entstehenden Kosten sind; denn wenn weniger als eine Faktoreinheit bei der Erstellung einer Leistungseinheit verzehrt wird, können, wie sich aus der weiteren Analyse entnehmen läßt, sowohl variable als auch fixe Kosten entstehen.

Daher soll nunmehr versucht werden, mit Hilfe des Kausalkriteriums weitere Merkmale aufzudecken, die auf das Entstehen von variablen Kosten schließen lassen.

Fragt man, wodurch der Verzehr der Produktionsfaktoren verursacht wird, so sind zwei Ursachenkomplexe denkbar,

¹⁾ RUCHTI, H., Die Abschreibung, a.a.O., S. 26.

²⁾ GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 57.

³⁾ RUCHTI, H., a.a.O., S. 25.

aus denen man bei idealtypischer Betrachtung eine weitere Aufteilung der Betriebsmittel ableiten kann:

11. Der Gebrauch bei der betrieblichen Leistungserstellung
22. Sonstige, in der Regel zeitabhängige Verzehrsursachen bzw. eindeutig der Zeitablauf.

Eine entsprechende Unterteilung der Betriebsmittel muß in dem Sinne ausdrücklich als idealtypisch bezeichnet werden, daß sie sich in reiner Form praktisch kaum verifizieren läßt. Dennoch erscheint sie im Rahmen der hier anzustellenden Untersuchung als zweckmäßig, weil sie eine klarere Aufdeckung der Zusammenhänge ermöglicht.

Wird der Verzehr eines Betriebsmittels ausschließlich durch den Gebrauch bei der betrieblichen Leistungserstellung verursacht, so bedeutet dies, daß der Produktionsfaktor auch nach längerer Zeit noch in ökonomisch sinnvoller Weise zur betrieblichen Leistungserstellung beitragen kann. Das in ihm verkörperte Nutzungspotential geht also auch dann nicht verloren, wenn der Faktor längere Zeit nicht benötigt wird und erst später bei der Leistungserstellung wieder Verwendung findet. Unter Verwendung der bei HAX¹⁾ entwickelten Begriffe läßt sich diese Feststellung auch wie folgt formulieren: Die Totalkapazität des betrachteten Faktors ist über die Zeit unbeschränkt konservierbar.

Wird der Verzehr eines Betriebsmittels ausschließlich durch den Gebrauch bei der Leistungserstellung verursacht, so können durch diesen Verzehr nur variable Ko-

¹⁾ Vgl. HAX, K., Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln/Opladen 1957, S. 229. HAX versteht unter Totalkapazität das gesamte Nutzungspotential, das ein Faktor enthält und während der Gesamtzeit seiner Nutzung abzugeben vermag. Im Gegensatz zur Totalkapazität versteht er unter Periodenkapazität dasjenige Nutzungspotential, das ein Faktor innerhalb eines näher zu bestimmenden Zeitabschnittes seiner Gesamtnutzungszeit abzugeben vermag. Die Summe aller Periodenkapazitäten eines Faktors ist daher gleich seiner Totalkapazität.

sten entstehen. Das ergibt sich aus der Tatsache, daß der betreffende Produktionsfaktor nur bei Gebrauch zur betrieblichen Leistungserstellung einen bestimmten Teil seines gesamten Nutzungspotentials verliert¹⁾.

Wird der Verzehr eines Betriebsmittels nur durch den Zeitablauf bzw. durch zeitabhängige Verzehrursachen bedingt, so resultiert hieraus, daß die dem Verzehr entsprechenden Kosten in Bezug auf die Produktmenge pro Periode keine variablen Kosten sein können; denn diese Kosten entstehen auch dann, wenn das Betriebsmittel nicht zur Leistungserstellung verwandt wird.

In der betrieblichen Praxis ist, wie auch ein Blick auf die Kataloge der Abschreibungsursachen²⁾ lehrt, in der Regel eine Verbindung beider Komplexe an Verzehrursachen festzustellen. Das bedeutet, daß der Wertverzehr an Betriebsmitteln teils auf den Gebrauch bei der Leistungserstellung, teils auf sonstige, meist zeitabhängige Ursachen zurückzuführen ist. Die aus diesem Verzehr resultierenden Kosten können daher nur in dem Maße als variabel bezeichnet werden, in dem der Verzehr der Faktoren durch den Gebrauch bei der Leistungserstellung bedingt ist. Die aus der Verbindung der beiden Ursachenkomplexe resultierende Problematik ist später bei der Darstellung der Verfahren der Kostenspaltung noch näher zu untersuchen.

Die angestellten Überlegungen lassen sich auch auf solche Formen der Arbeit übertragen, die keine reine Akkordarbeit darstellen. Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich dabei, daß ein rein zeitabhängiger Verzehr von Arbeitspotential keine variablen Kosten verursachen kann, weil er auch ohne Verwendung der Arbeitskraft zur

¹⁾ Diese Betrachtung läßt sich analog auf die Werkstoffe übertragen und ergibt dann die Begründung dafür, warum das Kausalkriterium bei den Werkstoffen und der Akkordarbeit Merkmale für das Entstehen variabler Kosten aufdeckt.

²⁾ Vgl. z.B. HEINEN, E., Handelsbilanzen, Wiesbaden 1960, S. 116.

Leistungserstellung auftritt. Der Verzehr solcher Arbeitsleistungen ist dahingehend zu deuten, daß Möglichkeiten, dem Betrieb für eine bestimmte Zeit zur Verfügung gestellte Arbeitskraft bei der Leistungserstellung zu verwenden, nicht ausgenutzt worden sind.

Auch im Bereich des Produktionsfaktors Arbeit sind jedoch Erscheinungsformen nicht selten, deren Verzehr sowohl auf den Zeitablauf als auch auf die Nutzung bei der Leistungserstellung zurückzuführen sind. Hierbei wird an alle Formen gedacht, bei denen Zeit- und Leistungslohn gekoppelt sind (z.B. Akkordlohn mit garantiertem Mindestlohn). Analog zu den obigen Ausführungen kann daher gesagt werden, daß durch den Produktionsfaktor Arbeit bedingte Kosten variabel sind, wenn der Verzehr ausschließlich leistungsabgabemäßig begründet ist, d.h., wenn Arbeit nur durch die Erstellung betrieblicher Leistungen verzehrt werden kann. Die zuletzt genannten Mischformen zwischen Zeit- und Leistungsentlohnung verursachen demnach nur insoweit variable Kosten, als der Verzehr der Arbeitsleistung ausschließlich im Zusammenhang mit einer betrieblichen Leistungserstellung möglich ist.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß das Kausalkriterium auch bei Produktionsfaktoren, die eine Kapazität besitzen, die Beschreibung des Wesens der variablen Kosten ermöglicht. Variable Kosten entstehen bei diesen Faktoren nur insoweit, als der Verzehr ausschließlich durch die Abgabe von Nutzungen bei der betrieblichen Leistungserstellung bedingt ist. Mit Hilfe des Kausalkriteriums können daher zusätzliche Merkmale der variablen Kosten im Bereich derjenigen Faktoren aufgedeckt werden, die eine Kapazität besitzen.

2. Die fixen Kosten

Mit Hilfe des Funktionskriteriums lassen sich die fixen Kosten als diejenigen Kosten be-

schreiben, die auch bei Veränderung der pro Zeiteinheit hergestellten Produktmenge konstant bleiben, solange sich die Variation der Produktmenge innerhalb der Grenzen der Kapazität des Betriebes bzw. der durch die jeweilige Produktion betroffenen Produktionsfaktoren bewegt¹⁾). Häufig versagt das Funktionskriterium jedoch bei praktischen Kostenuntersuchungen und erweist sich insofern als nicht operativ.

Untersucht man das Wesen der fixen Kosten mit Hilfe der bereits eingeführten E r s a t z k r i t e r i e n , so werden sie nach den bisher gemachten Ausführungen durch diejenigen Produktionsfaktoren hervorgerufen, die eine Kapazität besitzen (Quantitätskriterium) und deren Verzehr durch den Zeitablauf oder sonstige, zeitabhängige Ursachen bedingt ist (Kausalkriterium). Es handelt sich demnach um Produktionsfaktoren, deren Fähigkeit, zur betrieblichen Leistungserstellung in ökonomisch sinnvoller Weise beizutragen, auch dann verlorenggeht, wenn die Faktoren nicht zur Leistungserstellung herangezogen werden. Unter Verwendung der bei HAX²⁾ entwickelten Terminologie läßt sich diese Feststellung auch wie folgt umformulieren: Die Totalkapazität der betrachteten Faktoren ist über die Zeit nicht unbeschränkt konservierbar. Sie geht vielmehr in einer je nach Lage des einzelnen Falles näher zu bestimmenden Weise mit der Zeit unabhängig davon verloren, ob die Faktoren bei der Leistungserstellung genutzt werden oder nicht.

Aus der Analyse der Produktionsfaktoren mit Hilfe der eingeführten Ersatzkriterien ergibt sich demnach, daß fixe Kosten vorliegen, wenn der in Kosten ausgedrückte Verzehr von Produktionsfaktoren durch den Zeitablauf selbst oder durch mit der Zeit korrelierte Ursachen bedingt ist³⁾).

¹⁾ Vgl. z.B. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 127.

²⁾ Vgl. HAX, K., Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 229.

³⁾ Wenn dieses Ergebnis zutrifft, müssen sich alle Gründe (Fortsetzung der Fußnote auf S. 47)

Die gemachten Ausführungen lassen sich analog auf diejenigen Formen der Arbeit übertragen, die reine Zeit-

Fortsetzung der Fußnote 3 von S. 46:

de, die in der betriebswirtschaftlichen Literatur für das Entstehen fixer Kosten genannt werden, auf die Zeit zurückführen lassen. Als Entstehungsgründe für fixe Kosten nennt GUTENBERG (Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 253 ff.):

1. Die mangelnde Teilbarkeit des technischen und dispositiven Apparates des Betriebes sowie
2. Betriebspolitische Entscheidungen auf Grund bestimmter Erwartungen über die spätere Ausnutzung der Produktionsapparatur.

HEINEN (Kostenlehre, a.a.O., S. 203) führt als weitere Ursache für die Entstehung fixer Kosten

3. die "beschränkte Anpassungsgeschwindigkeit auf Grund von juristischen und institutionellen Bindungen" an.

Zu 1.:

Die mangelnde Teilbarkeit von Produktionsfaktoren ist ein Ausdruck dafür, daß diese Faktoren eine Kapazität besitzen. Wie bei der obigen Analyse der Produktionsfaktoren mit Hilfe des Verzehrskriteriums und der daraus abgeleiteten Kriterien bereits gezeigt wurde, geht die Kapazität bestimmter Produktionsfaktoren unabhängig von der Kapazitätsausnutzung nach Maßgabe der Zeit verloren. Daher läßt sich der von GUTENBERG an erster Stelle genannte Grund für die Entstehung fixer Kosten auch auf die Zeit zurückführen.

Unterstellt man überdies, daß die betrachteten Faktoren beliebig teilbar wären, so würden sie entsprechend den Zielsetzungen von Betrieb und Unternehmung immer nur in den Mengen beschafft, die zur Befriedigung des durch die augenblickliche Produktion hervorgerufenen Bedarfes ausreichen. Damit würde verhindert, daß die Zeit als Entstehungsgrund von Kosten wirken kann. Die entstehenden Kosten könnten schon nach Maßgabe des Funktionskriteriums als variabel bezeichnet werden. Diese Feststellung ist insofern bemerkenswert, als sie sich in den Bereich der üblichen variablen Kosten analog übertragen läßt. Auch im Bereich der nach Maßgabe des Funktionskriteriums sowie der eingeführten Ersatzkriterien als variabel gekennzeichneten Kosten kann die Zeit als Verzehrursache auftreten, wenn beispielsweise Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zeitabhängigem Verderb ausgesetzt sind und in zu großen Mengen beschafft werden. Hier läßt sich die Entstehung zeitabhängiger und damit fixer Kosten allerdings durch eine entsprechende Beschaffungspolitik vermeiden: Es werden immer nur diejenigen Mengen beschafft, die der augenblicklichen Produktion entsprechen. Der kurzfristige Einsatz in der

(Fortsetzung der Fußnote auf S. 48)

arbeit darstellen und nach dem Zeitlohnsystem abgegolten werden. Der zeitbedingte Verzehr des Produktionsfaktors Arbeit besteht, soweit es sich um reine Zeitarbeit handelt, darin, daß die Möglichkeit, Arbeitskraft bei der Leistungserstellung zu verwenden, nach Maßgabe der Zeit unabhängig davon verlorenggeht, ob die Arbeitskraft tatsächlich bei der Leistungserstellung genutzt wird oder nicht.

B. Die Verfahren der Kostenspaltung

Die Beantwortung der Frage, ob eine Kostenart als fix oder als variabel zu bezeichnen ist, hängt insbesondere von der Länge der Betrachtungsperiode und dem Ausmaß der Beschäftigungsschwankungen ab¹⁾.

Fortsetzung der Fußnote 3 von S. 46:

Produktion verhindert einen zeitabhängigen Verderb oder sonstigen zeitbedingten Verzehr. Auf Grund mangelnder Teilbarkeit läßt sich eine entsprechende Beschaffungspolitik nicht auf alle Produktionsfaktoren ausdehnen, die zeitbedingtem Verzehr ausgesetzt sein können. Daher läßt sich die Entstehung fixer Kosten nicht vermeiden.

Zu 2:

Betriebspolitische Entscheidungen auf Grund bestimmter Erwartungen über die spätere Ausnutzung der Produktionsapparatur und sonstiger Produktionsfaktoren mit zeitgebundener Kapazität fällt die Geschäftsleitung in dem Bewußtsein, daß der Gegenstand ihrer Überlegungen zeitabhängigem Verzehr unterliegt. Zeitbedingter Verzehr wird bei den zur Diskussion stehenden Entscheidungen bewußt "in Kauf genommen" (HEINEN, E., a.a.O., S. 206). Daher läßt sich auch dieser Entstehungsgrund fixer Kosten auf die Zeit zurückführen.

Zu 3:

Die beschränkte Anpassungsfähigkeit einzelner Produktionsfaktoren führt HEINEN a.a.O., S. 207 auf vertragliche Verpflichtungen zurück, "denen sich der Betrieb nur nach und nach entziehen kann". Diese Verträge haben eine bestimmte "Laufzeit", während derer sie für den Betrieb definitionsgemäß zeitbedingten Verzehr unabhängig davon verursachen, ob die entsprechenden Faktoren bei der Leistungserstellung verwandt werden oder nicht. Daher läßt sich auch dieser Grund für die Entstehung fixer Kosten auf die Zeit zurückführen.

¹⁾ Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 127.

Über die Länge des der Betrachtung zugrundezulegenden Zeitraumes werden in der Literatur im allgemeinen keine genaueren Angaben gemacht. Dies ist wohl vor allem bei kostentheoretischen Untersuchungen aus der Absicht zu erklären, möglichst allgemeingültige Erkenntnisse zu gewinnen, die sich auf alle alternativ möglichen Datenkonstellationen anwenden lassen.

Die Kostenspaltung stellt jedoch ein praktisches Problem dar, dessen Lösung nicht ohne die Bestimmung des Untersuchungszeitraumes möglich ist. Wir legen im folgenden der Betrachtung der Kostenspaltung den Zeitraum eines Jahres zugrunde. Die Wahl dieses Zeitraumes erscheint vor allem im Hinblick auf die Bedeutung des Jahres als Abrechnungsperiode von Betrieb und Unternehmung zweckmäßig. Aus dem gleichen Grunde wählt auch HALFORD¹⁾ das Kalenderjahr als Untersuchungszeitraum.

Allen Verfahren der Kostenspaltung ist gemeinsam, daß sie als Ansatzpunkt für die Aufteilung der Kosten in variable und fixe Teile die Kostenarten wählen, die in der bereits bestehenden Kostenrechnung geführt werden oder an deren Einführung man beim Aufbau einer Kostenrechnung denken würde. In der Regel handelt es sich hierbei um die natürlichen Kostenarten²⁾. Daraus läßt sich bereits ersehen, daß die Kostenspaltung sich im Bereich der Kostenartenrechnung vollzieht. Jede Kostenart wird darauf-

¹⁾ Vgl. HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, London 1959, S. 13.

²⁾ Unter natürlichen Kostenarten werden diejenigen Kostenarten verstanden, die man bei Einteilung der Gesamtkosten nach der Art des der Kostenentstehung zugrundeliegenden Verzehrs erhält. Jeder Art von verzehrten Produktionsfaktoren entspricht eine natürliche Kostenart. In diesem Sinne definiert z.B. auch MELLEROWICZ den Begriff der natürlichen Kostenart: Gliederung der "Kosten nach ihrer Natur, ihrer Substanz, ihrem Ursprung..." (Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., a.a.O., S. 36).

hin geprüft, ob sie der Kategorie der variablen oder der Kategorie der fixen Kosten zuzuordnen bzw. wie sie auf diese beiden Kategorien aufzuteilen ist¹⁾).

Die als Einzelkosten geführten Kostenarten lassen sich meist bereits mit Hilfe des Funktionskriteriums eindeutig der Kategorie der variablen Kosten zuordnen. Hier entstehen für die Kostenspaltung keine Schwierigkeiten. Im Gegensatz dazu fällt die Aufteilung der als Gemeinkosten geführten Kostenarten bisweilen ziemlich schwer. Daher entstehen die eigentlichen Probleme der Kostenspaltung bei der Aufteilung der Gemeinkosten.

Die Problematik der Kostenspaltung im Bereich der Gemeinkosten läßt sich noch näher umschreiben, wenn man zwischen echten und unechten Gemeinkosten unterscheidet.

Unter echten Gemeinkosten sind solche Kosten zu verstehen, die "auch bei Anwendung bester Erfassungsmethoden nicht den einzelnen Erzeugnissen zugerechnet werden" können²⁾. Sollen sie einzelnen Erzeugnissen angelastet werden, so bleibt nur die Möglichkeit einer mehr oder weniger willkürlichen indirekten Zurechnung auf der Basis von Durchschnittswerten. Echte Gemeinkosten sind die fixen Kosten und die Kosten verbundener Produktion.

Unechte Gemeinkosten sind solche Kosten, die sich bei exakter Kostenerfassung zwar den einzelnen Kostenstellen und Kostenträgern direkt zurechnen ließen, jedoch aus Wirtschaftlichkeits- oder sonstigen Gründen nicht exakt, sondern nur indirekt zugerechnet werden³⁾. Wie später noch näher zu zeigen sein wird, handelt es sich bei den unechten Gemeinkosten um die variablen Gemeinkosten.

1) In dieser Weise wird das Problem der Kostenspaltung auch in der Literatur über Direct Costing betrachtet; vgl. z.B. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., *Marginal Costing*, a.a.O., S. 36 ff.

2) RIEBEL, P., *Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen*, a.a.O., S. 216; vgl. auch MELLEROWICZ, K., *Kosten und Kostenrechnung*, Bd. I, *Theorie der Kosten*, 3. Aufl., a.a.O., S. 40.

3) Vgl. RIEBEL, P., a.a.O., S. 216.

Die eigentliche Problematik der Kostenspaltung liegt demnach bei der Aufspaltung der Gemeinkosten in unechte und echte Gemeinkosten. Die Notwendigkeit zur Durchführung einer besonderen Kostenspaltung ergibt sich also letztlich nur aus dem Umstand, daß nicht alle variablen Kosten als Einzelkosten erfaßt und verrechnet werden. Wäre das der Fall, wären also alle Gemeinkosten fixe Kosten, so bedürfte es keiner gesonderten Kostenspaltung. Die Kostenspaltung wäre durch die Trennung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten bereits vorweggenommen.

So ist es wohl auch zu verstehen, daß LAWRENCE und HUMPHREYS die Aufgabe der Kostenspaltung darin sehen, daß die Gemeinkosten in fixe und variable Bestandteile zu zerlegen sind¹⁾.

Überblickt man die in der betriebswirtschaftlichen Literatur für die Durchführung der Kostenspaltung entwickelten Verfahren, so fällt auf, daß die Deutung dieser Verfahren ebensowenig einheitlich erfolgt, wie sich einheitliche Benennungen für die einzelnen Methoden feststellen lassen. Dadurch wird eine exakte Systematisierung und Abgrenzung der einzelnen Verfahren erschwert. Die von einzelnen betriebswirtschaftlichen Autoren entwickelten Verfahren lassen sich daher auch nur mit entsprechenden Vorbehalten den im folgenden unterschiedenen Verfahren bzw. Verfahrensgruppen zuordnen. Diese mehr theoretischen Schwierigkeiten verlieren jedoch für die Durchführung der Kostenspaltung schon deshalb entscheidend an Bedeutung, weil sich die ausschließliche Verwendung nur eines Verfahrens in der Praxis ohnehin nicht empfiehlt.

¹⁾ Vgl. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 40.

1. Die buchtechnische Kostenauflösung

Mit den oben gemachten Einschränkungen kann gesagt werden, daß das von HEINEN als "buchtechnische Kostenauflösung" bezeichnete Verfahren¹⁾ der "buchmäßigen Kostenzuteilung" von LEHMANN²⁾ entspricht. Darüber äußert sich auch WOLTER³⁾, ohne allerdings eine besondere Bezeichnung zu verwenden. Ähnlich sind auch die Auflösung der Kosten durch "Zuteilung" bei SCHMALENBACH⁴⁾ und die "buchhalterische Kostenzuteilung" bei BÖHM-WILLE⁵⁾ sowie die "buchtechnisch-statistische Methode" der Kostenauflösung bei MELLEROWICZ⁶⁾ zu verstehen.

"Die Verfahrenstechnik der buchtechnischen Kostenauflösung besteht darin, daß jede einzelne Kostenart beobachtet und hinsichtlich ihrer Abhängigkeit von der Beschäftigung beurteilt wird. Meist werden praktische Erfahrungen der Vergangenheit über das Verhalten der Kosten bei der Untersuchung berücksichtigt. Die einzelnen Kostenarten werden je nach ihrem Verhalten gegenüber Änderungen des Beschäftigungsgrades in einer buchtechnisch-statistischen Aufstellung als fixe oder variable Kosten eingeordnet."⁷⁾

1) HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 228 ff.

2) Vgl. LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 275.

3) Vgl. WOLTER, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, a.a.O., S. 135 ff.

4) Vgl. SCHMALENBACH, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 81 ff.

5) Vgl. BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 24.

6) Vgl. MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., a.a.O., S. 358 sowie
Bd. II, Verfahren, Zweiter Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958, S. 499.

7) HEINEN, E., a.a.O., S. 228.

Die buchtechnische Kostenauflösung erfolgt auf empirischem Wege, weil das Verhalten einzelner Kostenarten bei Beschäftigungsschwankungen über längere Zeit beobachtet wird. Aus dieser Charakterisierung läßt sich bereits entnehmen, daß im Rahmen der buchtechnischen Kostenauflösung das Funktionskriterium Anwendung findet.

Wie in der betriebswirtschaftlichen Literatur häufig betont wird¹⁾, können bei Kostenspaltungen umso genauere Ergebnisse gewonnen werden, je größer die Beschäftigungsschwankungen innerhalb der Beobachtungszeit sind.

Kosten, die in enger Korrelation zu Beschäftigungsschwankungen stehen und sich gemäß unseren früheren Ausführungen über Begriff und Wesen variabler sowie fixer Kosten bereits bei kleinen Beschäftigungsschwankungen entsprechend ändern, werden in die Kategorie "Variabel" eingeordnet.

Bei der Beurteilung der zwischen Beschäftigungsschwankungen und Kostenänderungen festgestellten Korrelationen ist zu beachten, daß der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die Kostenhöhe durch andere Kosteneinflußgrößen überlagert sein kann, weil die buchtechnische Kostenauflösung mit den in der Kostenrechnung erfaßten Istkosten operiert.

Lassen die aus dem Rechnungswesen gewonnenen Zahlen eine entsprechende Auswertung zu, so können die variablen Kosten in unterproportionale, proportionale und überproportionale Kosten unterteilt werden²⁾. Hierbei kommt jedoch in der Regel der Gruppe der proportionalen Kosten die größte Bedeutung zu.

¹⁾ Vgl. z.B.:
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 229;
WOLTER, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, a.a.O., S. 136;
WEIGMANN, W., Selbstkostenrechnung und Preisbildung in der Industrie, Leipzig 1939, S. 28.

²⁾ Vgl. HEINEN, E., a.a.O., S. 229.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit kann die Frage, inwieweit die Auffassung theoretisch und praktisch gerechtfertigt ist, daß variable Kosten allgemein als proportional anzusehen sind, nicht weiter verfolgt werden. Daher müssen wir uns auf den Hinweis beschränken, daß die Praxis der Kostenrechnung nur proportionale bzw. proportionalisierte Kosten zu bewältigen vermag¹⁾. Darüber hinaus läßt sich auch aus neueren kostentheoretischen Analysen²⁾ sowie aus empirischen Kostenuntersuchungen³⁾ der Schluß ziehen, daß variable Kosten im allgemeinen ohne wesentliche Abweichung von den tatsächlichen Verhältnissen als proportional betrachtet werden können.

Diese Auffassung liegt auch der theoretischen Konzeption des Direct Costing zugrunde. Für Direct Costing wird unterstellt, daß die Abspaltung der variablen Kosten nur proportionale Kosten ergibt bzw. daß sich die mit der Proportionalisierung der variablen Kosten verbundenen Ungenauigkeiten in vertretbaren Grenzen halten.

Kosten, die sich nur bei größeren Beschäftigungsschwankungen ändern, werden der Kategorie der fixen Kosten zugeordnet. Hierbei ermöglicht die buchtechnische Kostenauflösung weitere Unterteilungen, die auch für Direct Costing von Bedeutung sein können.

Zunächst lassen sich die fixen Kosten danach unterteilen, in welchem Maße sie fix sind, d.h. wie groß das Intervall der Beschäftigungsschwankungen sein kann, ohne daß die "fixen" Kosten variieren. Die Größe dieses Intervalls

¹⁾ Vgl. RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1949, S. 17 f.

²⁾ Vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 228 ff.;
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 186 ff.;
KILGER, W., Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S. 91

³⁾ Vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., a.a.O., S. 278 ff.;
DEAN, J., Statistical Determination of Costs, with Special Reference to Marginal Costs, Chicago 1936;
Derselbe, Managerial Economics, 7. Aufl., a.a.O., S. 281 ff.;
PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 353.

richtet sich nach der Kapazität der Produktionsfaktoren, die die jeweils betrachteten Fixkosten verursachen. Wird die Kapazität dieser Faktoren durch die Beschäftigungsschwankungen nicht überschritten, so bleiben die fixen Kosten ceteris paribus konstant und können einer Gruppe "absolut fixe Kosten" zugeteilt werden¹). Gehen die Beschäftigungsschwankungen über die Kapazität der betrachteten Produktionsfaktoren hinaus, so entstehen auf Grund der notwendig gewordenen quantitativen Anpassung (Beschaffung neuer Einheiten der Produktionsfaktoren) Fixkostenzuwächse, die in Anlehnung an SCHMALENBACH²) häufig als "Sprungkosten" bezeichnet werden. GUTENBERG spricht in diesem Falle von "intervallfixen Kosten"³). Diese Arten von Fixkosten lassen sich bei der buchtechnischen Kostenauflösung zu einer Gruppe "relativ fixe Kosten" zusammenfassen⁴). Weitere Unterteilungen der relativ fixen Kosten, z.B. nach der Größe der Beschäftigungsschwankungen, bei denen sich die Kostenhöhe ändert, können je nach Bedarf vorgenommen werden.

Die buchtechnische Kostenauflösung eignet sich auch zu einer weiteren Aufspaltung der fixen Kosten nach ihrer Ausgabenwirksamkeit. Hierbei sind die nach dem Grad ihrer Starrheit und gegebenenfalls weiteren Gesichtspunkten unterschiedenen Fixkostengruppen danach weiter aufzugliedern, inwieweit sie kurzfristig zu Ausgaben führen (z.B. Löhne und Gehälter) oder nicht (z.B. fixe Abschreibungen für maschinelle Anlagen).

Die Ergebnisse der buchtechnische Kostenauflösung können in einem System tabellarischer Übersichten zusammengefaßt werden⁵). Je nach der Tiefe der Kostengliederung

¹) Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 229.

²) Vgl. SCHMALENBACH, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 57.

³) GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 269 ff.

⁴) Vgl. HEINEN, E., a.a.O., S. 229.

⁵) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 229.

lassen sich die Ergebnisse in einer einzigen Tabelle zusammenfassen oder sind in mehreren, der weitergehenden Differenzierung folgenden Tabellen darzustellen. Für den Aufbau dieser Tabellen kann kein einheitliches Schema angegeben werden, weil die Gestaltung von der jeweiligen Gewichtung der der Kostenspaltung zugrundegelegten Einteilungskriterien abhängt. Als allgemein verbindlich ist jedoch die Unterteilung der Kosten in variable und fixe Kosten zu betrachten. Diese Unterteilung erfolgt in der ersten Stufe.

Die Bedeutung der buchtechnischen Kostenauflösung wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur unterschiedlich beurteilt. MELLEROWICZ vertritt die Ansicht, daß die buchtechnische Kostenauflösung die einzig mögliche Methode zur Kostenspaltung sei¹⁾).

Da die buchtechnische Kostenauflösung die Kostenspaltung nur durch Kostenbeobachtung anstrebt, kann sie im allgemeinen nur entscheiden, ob eine untersuchte Kostenart insgesamt der Kategorie der variablen oder der Kategorie der fixen Kosten zuzuordnen ist. Sie ist meist überfordert, wenn eine Kostenart sowohl variable als auch fixe Bestandteile enthält, wenn es sich also um eine semivariable Kostenart handelt.

Die Aufspaltung semivariabler Kostenarten läßt sich durch reine Kostenbeobachtung nicht mit genügender Exaktheit bewältigen. Daher kann der gerade aus dieser Sicht an der buchtechnischen Kostenauflösung geübten Kritik²⁾ nicht jegliche Berechtigung abgesprochen werden. Die Aufspaltung semivariabler Kostenarten muß auf anderem Wege versucht werden.

¹⁾ Vgl. MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., a.a.O., S. 358.

²⁾ Vgl. z.B. BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 24.

2. Die mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspaltung

Neben der buchtechnischen Kostenauflösung gibt es auch andere Verfahren, die die Kostenspaltung durch eine Auswertung der erfaßten Istkosten versuchen. Während sich die Auswertung jedoch bei der buchtechnischen Kostenauf- lösung auf die aus der reinen Kostenbeobachtung ableit- baren Überlegungen beschränkt, geht sie bei den übrigen Verfahren insofern noch weiter, als das Zahlenmaterial auf rechnerischem oder graphischem Wege aufbereitet wird.

Auch diesen Verfahren liegt bei der Kostenspaltung das Funktionskriterium zugrunde. Wie LONGMAN-SCHIFF ausfüh- ren, werden die zwischen Beschäftigungsgrad und Kosten- höhe bestehenden Beziehungen jedoch hier mit Hilfe der statistischen Korrelationsanalyse untersucht¹⁾. Aus die- sem Grunde wollen wir von mathematisch-statistischen Ver- fahren der Kostenspaltung sprechen.

Mit den weiter oben gemachten Einschränkungen lassen sich den mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspalt- ung auch die "Methode der statistischen Kostenbearbei- tung" im Sinne von LEHMANN²⁾ und die "graphische oder mathematische Kostenauflösung" im Sinne von BÖHM-WILLE³⁾ zuordnen. Wesentliche Ansatzpunkte zur Entwicklung der mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspaltung finden sich auch bei RUMMEL, der sich bemüht, Zusammen- hänge zwischen Verbrauch und Leistung mit Hilfe von Streudiagrammen zu ergründen⁴⁾, sowie bei WOLTER, der Kostenkurven mit Hilfe seiner Degressionsskizzen zu entwickeln versucht⁵⁾.

¹⁾ Vgl. LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distri- bution Cost Analysis, a.a.O., S. 76.

²⁾ Vgl. LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 275.

³⁾ Vgl. BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 24 ff.

⁴⁾ Vgl. RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 19 ff.

⁵⁾ Vgl. WOLTER, A.M., Das Rechnen mit fixen und propor- tionalen Kosten, a.a.O., S. 76 ff.

Mathematisch-statistisch kann die Kostenspaltung auf graphischem und auf rechnerischem Wege erfolgen.

Bei dem graphischen Verfahren werden die für bestimmte Beschäftigungsgrade festgestellten Kostenhöhen einer Kostenart in ein Koordinatensystem als Kostenpunkte eingetragen. Auf der Ordinate dieses Systems werden, wie es bei kostentheoretischen Untersuchungen üblich ist, die Kosten, auf der Abszisse der Beschäftigungsgrad gemessen. Durch das auf diese Weise entstehende Streuungsfeld von Kostenpunkten wird ein linearer Trend gelegt¹⁾, der auf der Ordinate den fixen Teil der untersuchten Kostenart abschneidet. Die fixen Kosten sind gleich dem Betrage, der der Strecke zwischen dem Koordinatenursprung und dem Schnittpunkt der Trendgeraden mit der Ordinate entspricht. Verläuft die Trendgerade wagerecht, so handelt es sich um eine rein fixe Kostenart; verläuft sie durch den Koordinatenursprung, so handelt es sich um eine rein variable Kostenart; schneidet sie die Ordinate im positiven Bereich, ohne wagerecht zu verlaufen, so handelt es sich um eine semivariable Kostenart.

Bisweilen werden durch das Streuungsfeld der Kostenpunkte auch nichtlineare Trendlinien gelegt²⁾. Derartigen Trendkurven wäre zu entnehmen, daß die dargestellten variablen Kosten nicht proportional sind. Solche Darstellungen lassen sich jedoch aus bereits genannten Gründen für die Kostenrechnung nicht in dem allgemeinen Sinne verwenden, wie dies beim System des Direct Costing erforderlich ist.

Beim rechnerischen Verfahren wird aus den für die ein-

1) Vgl. z.B.:
LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distribution Cost Analysis, a.a.O., S. 77;
DEAN, J., Managerial Economics, 7. Aufl., a.a.O., S. 290 ff.;
BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 25.

2) Vgl. z.B. LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 143 ff.

zelnen Untersuchungsperioden festgestellten Beschäftigungsgraden und den zugehörigen Kostenhöhen mit Hilfe der Methode der kleinsten Quadrate die Gleichung des linearen Trends bestimmt, der die Abhängigkeit der Kosten vom Beschäftigungsgrad zum Ausdruck bringen soll¹⁾. Das absolute Glied dieser Gleichung gibt die Höhe der fixen Kosten an. Enthält die rechte Seite der Gleichung nur ein absolutes Glied, so handelt es sich um eine rein fixe Kostenart. Enthält die rechte Seite der Gleichung kein absolutes, sondern nur ein variables Glied, so ist die untersuchte Kostenart rein variabel. Enthält die rechte Seite der Gleichung ein absolutes und ein variables Glied, so stellt die Gleichung eine semivariable Kostenart dar.

In der Grundstruktur des Lösungsweges stimmen beide Verfahren überein. Aus dem Wesen beider Lösungsmethoden läßt sich auch unschwer entnehmen, daß die gewonnenen Ergebnisse einen umso größeren Genauigkeitsgrad für sich in Anspruch nehmen können, je größer ceteris paribus das Intervall zwischen den niedrigsten und den höchsten Beschäftigungsgraden ist, die bei der Kostenspaltung auf mathematisch-statistischem Wege berücksichtigt werden.

Vergleicht man die mathematisch-statistischen Methoden der Kostenspaltung mit der buchtechnischen Kostenauflösung, so fällt zunächst auf, daß erstere sich scheinbar gerade da anwenden lassen, wo letztere versagt: bei der Aufspaltung semivariabler Kostenarten. Wie bei der buchtechnischen Kostenauflösung wird die Genauigkeit des Ergebnisses jedoch dadurch beeinträchtigt, daß sich in den Istkosten nicht nur der Einfluß des Beschäftigungsgrades niederschlägt, sondern auch derjenige aller übrigen Kosteneinflußgrößen. Allerdings ist es möglich, die Rechnung wenigstens innerhalb gewisser Grenzen von störenden Einflüssen zu bereinigen. In solchen

¹⁾ Vgl. LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distribution Cost Analysis, a.a.O., S. 78 f.

Fällen werden entsprechende Korrekturrechnungen notwendig.

Bei der kritischen Würdigung der mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspaltung ist zunächst zu beachten, daß die Verfahren noch keine weitere Differenzierung der fixen Kosten ergeben. Im Bedarfsfalle müssen die Verfahren daher durch entsprechende zusätzliche Untersuchungen ergänzt werden.

Gegen das buchtechnische wie gegen die mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspaltung spricht noch ein weiterer praktischer Gesichtspunkt. Beide Arten von Verfahren können erst angewandt werden, wenn ein auswertungsfähiges Zahlenmaterial vorliegt. Wie bereits ausgeführt wurde, hängt die Auswertungsfähigkeit des Zahlenmaterials hauptsächlich von der Breite der Beschäftigungsschwankungen ab, die im Untersuchungszeitraum zu verzeichnen sind. Ceteris paribus können umso genauere Aufschlüsse gewonnen werden, je größer die erfaßten Beschäftigungsschwankungen sind.

In der Regel ist die Schwankungsbreite des Beschäftigungsgrades in einem gegebenen Betrieb umso größer, je länger der Untersuchungszeitraum wird. Man kann daher sagen, daß die Schwankungsbreite des Beschäftigungsgrades in einem gegebenen Betrieb meist eine stochastische Funktion der Beobachtungszeit darstellt. Je aussagefähiger das der Kostenspaltung zugrundezulegende Material sein soll, desto länger muß also in der Regel der Untersuchungszeitraum sein.

Je länger der Untersuchungszeitraum im Interesse eines der Kostenspaltung dienlichen Zahlenmaterials gewählt wird, desto später können die Ergebnisse der Kostenspaltung dem betrieblichen Rechnungswesen nutzbar gemacht werden. Überdies ist zu bedenken, daß der Einfluß des Beschäftigungsgrades umso mehr von der Wirkung anderer Kosteneinflußgrößen überlagert werden kann, je länger der Untersuchungszeitraum gewählt wird. Zwar lassen sich

störende Einflüsse durch entsprechende Gestaltung der Kostenrechnung bis zu einem gewissen Grade ausschließen¹⁾; dennoch kann nur im Einzelfall gesagt werden, ob dies in befriedigendem Maße gelingt. Ein genaues Urteil über die Zuverlässigkeit der buchtechnischen und der mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspaltung ist daher nur für den Einzelfall möglich.

3. Die analytische Kostenspaltung

Betrachtet man die bisher behandelten Verfahren der Kostenspaltung, so kommt man zu dem Ergebnis, daß keines dieser Verfahren allen Ansprüchen zu genügen vermag. Daher erscheint es nicht verwunderlich, daß sich betriebswirtschaftliche Autoren um die Entwicklung anderer Verfahren der Kostenspaltung bemühten. Ansatzpunkte hierfür bot der Ausbau der flexiblen Formen der Plankostenrechnung; denn diese Formen der Kostenrechnung sind wie das System des Direct Costing auf eine entsprechende Kostenspaltung angewiesen.

Beim Aufbau einer Plankostenrechnung kommt es noch mehr als beim Aufbau einer Istkostenrechnung darauf an, den betrieblichen Verzehr an Produktionsfaktoren nach Umfang, Arten und Ursachen im voraus zu durchdenken. Daher schien es naheliegend, die Lösung des Problems der Kostenspaltung auf dem gleichen Wege zu versuchen, der auch beim Aufbau der Plankostenrechnung insgesamt beschritten werden mußte.

Aus den bisherigen Untersuchungen der Verfahren der Kostenspaltung läßt sich zudem entnehmen, daß die schwierigsten Probleme bei der Aufteilung der semivariablen Kostenarten zu bewältigen sind. Deshalb empfehlen die meisten Autoren, die die Kostenspaltung als eine Vor-

¹⁾ Als Mindestanforderungen sind hierbei die Einführung eines Systems fester Verrechnungspreise zur Ausschaltung des Einflusses der Kostengüterpreise auf die Kosten sowie die entsprechende Berücksichtigung von Kapazitätsänderungen zu nennen.

aussetzung für den Vollzug der Kostenrechnung in der Form des Direct Costing behandeln, eine besondere Analyse der semivariablen Kosten und führen dieselbe meist auch durch¹⁾. Hierbei ist bemerkenswert, daß es die Mehrzahl der Autoren nicht bei einer Analyse nach Maßgabe des Funktionskriteriums bewenden läßt. Stattdessen werden die semivariablen Kosten häufig auch nach ihren Entstehungsursachen untersucht. Darin äußert sich für die Analyse der Übergang vom Funktionskriterium zu Ersatzkriterien.

Über ein "Verfahren" der Kostenspaltung mit Hilfe operativer Ersatzkriterien hat der Verfasser in der betriebswirtschaftlichen Literatur noch keine geschlossenen Darstellungen gefunden. Die Auswertung der Literatur ergab jedoch zwei Ansatzpunkte:

1. PLAUT weist darauf hin, daß die fixen Kosten "nur ... durch eine exakte, kostenartenweise durchgeführte Kostenplanung ... mit der genügenden Genauigkeit und Sicherheit ermittelt werden können"²⁾. Diese Feststellung läßt sich ohne weiteres auf die Kostenspaltung insgesamt übertragen; denn wenn die fixen Kosten ermittelt sind, ist auch das Problem der Kostenspaltung gelöst.

-
- 1) Vgl. z.B.:
DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, a.a.O., S. 20 ff.;
HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, a.a.O., S. 10 f.;
HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O., S. 20;
LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 43;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 10.
 - 2) PLAUT, H.-G., Die Grenzplankostenrechnung, in: Fortschritte in der Planungsrechnung, herausgegeben von der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e.V. (AGPLAN), Wiesbaden 1955, S. 62.
In gleichem Sinne äußert sich PLAUT auch in seinem Beitrag: Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 403.

2. BÖHM-WILLE sprechen ausdrücklich von einem "Verfahren" der "Kostenzerlegung im Rahmen der Kostenplanung"¹⁾).

Sowohl bei PLAUT als auch bei BÖHM-WILLE wird das Problem der Kostenspaltung im Zusammenhang mit der Kostenplanung erörtert. Zwar ist PLAUT in gewissem Umfange darin zuzustimmen, daß sich für ein Verfahren der Kostenspaltung "allgemein gültige Rezepte nicht geben" lassen²⁾. Dennoch können in grundsätzlichen Zügen die Überlegungen beschrieben werden, die bei der Verwendung operativer Ersatzkriterien zum Zwecke der Kostenspaltung anzustellen sind.

Der grundlegende Unterschied zwischen der Kostenspaltung mit Hilfe operativer Ersatzkriterien und den bisher behandelten Verfahren der Kostenspaltung besteht darin, daß erstere den Formen und Ursachen der Kostenentstehung nachgeht, während letztere das Phänomen der Istkosten empirisch untersuchen. Die Kostenspaltung mit Hilfe operativer Ersatzkriterien geht in der Analyse noch einen Schritt weiter zurück als die bisher behandelten Verfahren. Sie untersucht nicht das Phänomen der Kosten an sich, sondern letztlich die Ursachen der Kostenentstehung. In diesem Sinne glauben wir auch den Ausdruck "analytische Kostenplanung" von PLAUT³⁾ interpretieren zu dürfen.

Weil die Kostenspaltung mit Hilfe operativer Ersatzkriterien letztlich durch eine Analyse der Verzehrsursachen erfolgt, wollen wir sie als "analytische Kostenspaltung" bezeichnen.

Unter Berücksichtigung unserer bisherigen Ausführungen kann der Unterschied zwischen der buchtechnischen und den mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspaltung einerseits und der analytischen Kostenspal-

¹⁾ BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S: 24.

²⁾ PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 403.

³⁾ Derselbe, a.a.O., S. 403.

tung andererseits auch in folgender Feststellung zum Ausdruck gebracht werden: Die zuerst genannten Verfahren basieren auf der Verwendung des Funktionskriteriums, während die analytische Kostenspaltung mit Hilfe operativer Ersatzkriterien erfolgt.

Im Gegensatz zu den übrigen Verfahren ist die analytische Kostenspaltung vorwiegend zukunftsorientiert. Bei der analytischen Kostenspaltung wird untersucht, ob (Verzehrkriterium), gegebenenfalls in welchem Maße (Quantitätskriterium) und auf Grund welcher Ursachen (Kausalkriterium) Produktionsfaktoren ihre Fähigkeit verlieren w e r d e n, in ökonomisch sinnvoller Weise zur Leistungserstellung beizutragen. Die Vergangenheit findet dabei höchstens insoweit Berücksichtigung, als sie Erfahrungen über den Verzehr von Produktionsfaktoren beizusteuern vermag.

Bei den bisher behandelten Verfahren der Kostenspaltung wird demgegenüber das Funktionskriterium verwandt und gefragt, ob sich die Beträge einzelner Kostenarten unter dem Einfluß von Beschäftigungsschwankungen geändert h a b e n.

Hinsichtlich der rein variablen und der rein fixen Kostenarten ergeben sich auch bei der analytischen Kostenspaltung keine besonderen Schwierigkeiten. Mit Hilfe der operativen Ersatzkriterien lassen sich entsprechend unseren früheren Ausführungen für die Identifizierung rein variabler und rein fixer Kostenarten im Zuge der analytischen Kostenspaltung folgende Bedingungen aufstellen:

Rein variable Kosten liegen vor, wenn zu erwarten ist, daß

1. eine oder mehrere Einheiten einer Art von Produktionsfaktoren durch die Erstellung nur einer Leistungseinheit gänzlich verbraucht werden oder
2. eine Einheit einer Art von Produktionsfaktoren durch die Erstellung nur einer Leistungseinheit nicht vollständig verzehrt wird, der Verzehr jedoch nur durch die

Leistungserstellung erfolgt und sich in seiner Höhe nach dem Grad der Beanspruchung des Faktors bei der Leistungserstellung richtet.

Rein fixe Kosten entstehen dann, wenn Produktionsfaktoren, die eine Kapazität besitzen, unabhängig vom Ausmaß ihres Einsatzes bei der Leistungserstellung durch den Zeitablauf verzehrt werden, folglich nach Ablauf einer bestimmten Zeit überhaupt nicht mehr in ökonomisch sinnvoller Weise bei der Leistungserstellung verwandt werden können.

Zu den rein variablen Kostenarten zählen, wie bereits früher ausgeführt wurde, vor allem die Kosten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Als rein fixe Kostenarten lassen sich hauptsächlich Zeitlöhne und Gehälter (d.h. Entgelte für reine Zeitarbeit) sowie Zins-, Miet- und Pachtkosten anführen.

Auch die Aufspaltung kombinierter Zeit- und Leistungslohnarten läßt sich in der Regel ohne allzu große Schwierigkeiten bewältigen. Soweit der Verzehr (und damit auch die Entlohnung) zeitgebunden ist (z.B. das garantierte Lohn-Minimum), handelt es sich um fixe Kosten; soweit der Verzehr leistungsgebunden ist (z.B. der über den garantierten Mindestlohn hinausgehende Akkordlohn), entstehen variable Kosten.

Diese notwendigerweise etwas summarische Übersicht läßt bereits erkennen, daß das Problem der Kostenspaltung im Bereich aller Produktionsfaktoren ohne erhebliche Schwierigkeiten lösbar ist, die nicht Betriebsmittel darstellen.

Im Gegensatz dazu erweist sich die Kostenspaltung bei allen Kosten, die durch Betriebsmittel hervorgerufen werden, häufig als erheblich schwieriger. Die durch den Verzehr von Betriebsmitteln bedingten Kosten sind hauptsächlich die kalkulatorischen Abschreibungen. Daher soll nunmehr das Problem der Aufspaltung kalkulatorischer Abschreibungen gesondert analysiert werden.

Die Aufspaltung der kalkulatorischen Abschreibungen mit Hilfe des Kausalkriteriums hat zunächst eine Analyse der Abschreibungsursachen, d.h. der Ursachen des Verzehrs der Abschreibungsgegenstände zur Voraussetzung.

Die Analyse der Abschreibungsursachen wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur meist im Zusammenhang mit der Darstellung der bilanziellen Abschreibungen vorgenommen¹⁾. Bei der Übertragung der dort gewonnenen Erkenntnisse in den Bereich der Kostenrechnung sind daher die begrifflichen Unterschiede zwischen Aufwendungen und Kosten zu beachten. Das bedeutet, daß Abschreibungsursachen bei der Kostenspaltung nur insoweit berücksichtigt werden dürfen, als sie die Entstehung von Aufwendungen und Kosten zugleich bedingen.

HEINEN unterscheidet folgende Abschreibungsursachen²⁾:

1. Abnutzung durch Gebrauch (technischer Verschleiß)
2. Entwertung durch Substanzminderung
3. Natürlicher Verschleiß im Zeitablauf (ruhender Verschleiß)
4. Entwertung durch Fristablauf
5. Entwertung durch technischen Fortschritt
6. Entwertung durch Bedarfsverschiebungen im Markt
7. Katastrophenverschleiß
8. Wertminderung durch Fallen der Preise
9. Fehlinvestitionen
10. Geschäftspolitische Gründe.

An diesem Katalog von Abschreibungsursachen fällt sofort auf, daß nur die beiden ersten Positionen den Ge-

¹⁾ Vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958, S. 175;
HEINEN, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S. 116 ff.;
KOSIOL, E., Anlagenrechnung, Wiesbaden 1955, S. 30 ff.

²⁾ Vgl. HEINEN, E., a.a.O., S. 116.

brauch bzw. Verbrauch¹⁾ bei der Leistungserstellung betreffen.

Natürlicher Verschleiß im Zeitablauf ist ebenso offensichtlich zeitgebunden wie die Entwertung, d.h. der Verzehr durch Fristablauf.

Verzehr durch technischen Fortschritt oder Bedarfsverschiebungen im Markt bedeutet, daß die betroffenen Produktionsfaktoren zwar rein technisch ihre Eignung für die Leistungserstellung nicht verloren haben, jedoch nicht mehr in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise verwandt werden können. Im Falle des technischen Fortschrittes lassen sich die entsprechenden Leistungen auf wirtschaftlichere Weise erstellen; im Falle der Bedarfsverschiebungen im Markt werden die Leistungen nicht mehr im gleichen Maße wie früher nachgefragt. Sowohl der technische Fortschritt als auch Bedarfsverschiebungen im Markt machen sich als Verzehrursachen in der Regel umso deutlicher bemerkbar, je länger die seit dem Erwerb der betrachteten Produktionsfaktoren verstrichene Zeit ist. Daher ist auch der durch technischen Fortschritt oder Bedarfsverschiebungen im Markt hervorgerufene Verzehr zumindest indirekt zeitabhängig. Er wird aus diesem Grunde auch zeitabhängig verrechnet.

Katastrophenverschleiß stellt im Zeitpunkt des effektiven Schadensfalles nicht im gegebenen Umfang Kosten dar. Er wird in der Kostenrechnung nur dann berücksichtigt, wenn im Laufe der Zeit mit Schadensfällen gerechnet werden muß. In einem solchen Falle werden in der Kostenrechnung kontinuierlich durchschnittliche Schadens-

¹⁾ Entwertung durch Substanzverminderung tritt bei Gewinnungsbetrieben durch den Abbau von Bodenschätzen ein (z.B. Kohle-, Erz-, Stein-, Erdöl- und Erdgasvorräte). Produktionsfaktoren solcher Art sind zwar in dem dieser Arbeit zugrundegelegten Begriff der Betriebsmittel nach GUTENBERG nicht enthalten. Sie lassen sich jedoch in dem hier zur Diskussion stehenden Zusammenhang analog behandeln.

sätze verrechnet. In der Regel geschieht dies durch Einführung einer besonderen Kostenart "Kalkulatorische Wagnisse"¹⁾. Die Normalisierung des Katastrophenverschleißes über die Zeit läßt bereits erkennen, daß auch der hierdurch bedingte Verzehr mit der Zeit verbunden ist. Dies tritt noch offener zutage, wenn man die verrechneten Wagniskosten als Prämien der Selbstversicherung gegen Katastrophenverschleiß betrachtet.

Wertminderungen durch Fallen der Preise führen nicht zu Kosten, weil die Kostenrechnung an das Tageswertprinzip gebunden ist. Daher kann die Abschreibungsursache "Wertminderung durch Fallen der Preise" für die Kostenrechnung unberücksichtigt bleiben.

Auch Fehlinvestitionen sind keine Verzehrursache im Sinne der Kostenrechnung. Fehlinvestitionen liegen vor, wenn Betriebsmittelkapazitäten bei der Investition zu groß gewählt und demzufolge später nur teilweise ausgelastet werden. Erweist sich die Anschaffung einer Anlage als Fehlinvestition, so wird diesem Sachverhalt durch eine entsprechende Sonderabschreibung in der Bilanz Rechnung getragen. In der Kostenrechnung wird diese Sonderabschreibung nicht verrechnet, weil sie neutralen Aufwand darstellt.

Schließlich stellen auch geschäftspolitische Gründe keine kostenrechnerisch relevante Abschreibungsursache dar. Geschäftspolitisch werden in der Regel Aufwandsantizipationen durch Abschreibungen motiviert, die über das dem Verzehr entsprechende Maß hinausgehen²⁾. Sie erscheinen daher nur in der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung, nicht jedoch in der Kostenrechnung.

Soweit die für die Erfolgsrechnung relevanten Abschreibungsursachen zugleich kostenrechnerisch relevante Verzehrursachen darstellen, lassen sie sich demnach in

1) Vgl. z.B. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 41

2) Vgl. z.B. HEINEN, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S. 118.

zwei Gruppen gliedern:

1. Verzehrsursachen, die den Einsatz bei der Leistungserstellung direkt betreffen:
 - a) Gebrauch bei der Leistungserstellung
 - b) Verbrauch bei der Leistungserstellung (Substanzminderung)
2. Verzehrsursachen, die den Zeitablauf betreffen:
 - a) Natürlicher Verschleiß im Zeitablauf (ruhender Verschleiß)
 - b) Fristablauf
 - c) Technischer Fortschritt
 - d) Bedarfsverschiebungen im Markt
 - e) Katastrophenverschleiß.

Nach Maßgabe des Kausalkriteriums werden durch die erste Gruppe von Ursachen variable, durch die zweite Gruppe fixe Kosten hervorgerufen.

Beim Verzehr von Betriebsmitteln¹⁾ sind in der Regel beide Ursachenkomplexe in unterschiedlicher Zusammensetzung beteiligt. Daher handelt es sich bei den Abschreibungen für Betriebsmittel meist um semivariable Kostenarten. Zu diesem Ergebnis kommt auf Grund ähnlicher Überlegungen auch PLAUT, der die Bedeutung des technischen Fortschrittes unter den zeitgebundenen Verzehrsursachen besonders hervorhebt²⁾.

Die semivariablen Kosten werden auch in der Literatur über Direct Costing häufig als ein Gemisch aus propor-

¹⁾ Der Ausdruck "Verzehr" wird im folgenden auch bei Betriebsmitteln um der Einheitlichkeit der Terminologie willen beibehalten. Er bedeutet stets, daß der Produktionsfaktor, auf den er angewandt wird, seine Fähigkeit verliert, in ökonomisch sinnvoller, d.h. den Zielsetzungen von Betrieb und Unternehmung entsprechender Weise zur Leistungserstellung beizutragen. Wir ziehen den Ausdruck "Verzehr" demjenigen der "Wertminderung" überdies vor, weil der im Zusammenhang mit der Bilanzlehre gebräuchliche Begriff der Wertminderung verschiedenartig interpretiert werden kann und daher nicht die Eindeutigkeit besitzt, die für die vorliegende kostenmäßige Untersuchung wünschenswert ist.

²⁾ Vgl. PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 403.

tionalen und fixen Bestandteilen erklärt¹). Hierbei verdient die Feststellung von HECKERT-MINER besondere Hervorhebung, daß die Existenz semivariabler Kostenarten nur mit der nicht genügend detaillierten Aufteilung der Kosten in einzelne Kostenarten zu begründen ist²). Dieser Gesichtspunkt führt uns zwar etwas von der eigentlichen Problemstellung ab; er ist hier jedoch deshalb beachtlich, weil er die Entstehung semivariabler Kostenarten aus einer anderen Sicht zu beleuchten gestattet und zugleich auch einen neuen Ansatzpunkt für die analytische Kostenspaltung sichtbar werden läßt.

Die "National Association of Cost Accountants" führt in ihrem Bericht über Direct Costing die von HECKERT-MINER angestellten Überlegungen noch weiter fort und begründet die Existenz semivariabler Kosten unter anderem damit, daß Kostenarten nach Maßgabe der beim Prozeß betrieblicher Leistungserstellung verwandten Produktionsfaktoren gebildet werden³). Deshalb müssen fixe und variable Kostenbestandteile häufig in einem Kostenartenkonto erfaßt werden.

Noch deutlicher erklärt DONACHIE die Entstehung semivariabler Kosten aus dem Umstand, daß die Kosten zunächst in natürliche, d.h. dem Verzehr einzelner Arten von Produktionsfaktoren entsprechende Kostenarten eingeteilt, später jedoch auch nach ihrer Reagibilität gegenüber Änderungen des Beschäftigungsgrades klassifiziert werden müssen⁴).

¹) Vgl. z.B.:

DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, a.a.O., S. 20;
HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, a.a.O., S. 10 f.;
HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O., S. 20;
LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distribution Cost Analysis, a.a.O., S. 76;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 10.

²) Vgl. HECKERT, J.B., und MINER, R.B., a.a.O., S. 20.

³) Vgl. National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), a.a.O., S. 10.

⁴) Vgl. DONACHIE, R.J., a.a.O., S. 20.

In der Tat läßt sich die Existenz des Problems der Kostenspaltung insgesamt aus dem Antagonismus der Kriterien erklären, nach denen die Kosten in der Kostenrechnung zu gliedern sind: Einerseits bedarf die Kostenrechnung einer Gliederung der Kosten nach natürlichen Kostenarten, andererseits ist für sie auch die Gliederung der Kosten nach ihrer Reagibilität gegenüber Beschäftigungsschwankungen unentbehrlich. Beide Gliederungen führen zu unterschiedlichen Ergebnissen. Daher muß ein Gliederungskriterium dem anderen untergeordnet werden. In der Regel wird die Gliederung nach natürlichen Kostenarten als die übergeordnete behandelt. Daraus ergibt sich, wenn zusätzlich eine Einteilung der Kosten nach ihrer Reagibilität gegenüber Beschäftigungsschwankungen vorgenommen werden soll, das Problem der Kostenspaltung.

Zur Überwindung dieses Antagonismus schlägt DONACHIE vor, die Kosten auch "funktional" danach zu gliedern, warum sie entstanden sind bzw. entstehen werden¹⁾. Er fordert demnach eine Analyse der Gründe für die Kostenentstehung. Diese Analyse wird im Rahmen der vorliegenden Arbeit mit Hilfe operativer Ersatzkriterien vorgenommen. Insoweit stimmt also der von DONACHIE vorgeschlagene Lösungsweg mit dem in der vorliegenden Arbeit beschrittenen Weg überein. Er mündet ebenfalls in die Lösung des Problems der Kostenspaltung mit Hilfe der Kostenanalyse.

Mit der Erkenntnis, daß sie die Abschreibungskosten für Betriebsmittel aus variablen und fixen Bestandteilen zusammensetzen, ist das Problem der Kostenspaltung jedoch noch nicht gelöst. Vielmehr muß die Kostenspaltung auch die Frage beantworten, welcher Teil der durch die Betriebsmittel bedingten Kosten variabel und welcher fix ist.

Bei der Entwicklung der Überlegungen zur Beantwortung dieser Frage lehnen wir uns an ein Beispiel von PLAUT²⁾

¹⁾ Vgl. DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, a.a.O., S. 20.

²⁾ Vgl. PLAUT, H.-G., Die Grenzplankostenrechnung, in: Fortschritte in der Planungsrechnung, a.a.O., S. 71.

an. PLAUT stellt die Zusammensetzung der Abschreibungen aus fixen und variablen Bestandteilen am Beispiel eines Kraftwagens dar, von dem er annimmt, daß er nach zehn Jahren unabhängig von der Zahl der gefahrenen Kilometer "verzehrt" sein wird. Ebenso nimmt PLAUT an, daß der Kraftwagen eine Gesamtkapazität von 200 000 km haben soll. Hat das Fahrzeug diese Strecke gelaufen, so ist es ebenfalls "verzehrt".

PLAUT folgert aus dieser Datenkonstellation: "Dann haben wir mit den zehn Jahren den fixen Bestandteil der Abschreibung und mit den 200 000 km den leistungsabhängigen, also proportionalen Bestandteil der Abschreibung."¹⁾

Ehe wir in die Analyse eintreten, möchten wir ausdrücklich betonen, daß das zur Illustrierung gewählte Beispiel theoretischer Natur ist. Es erhebt daher hinsichtlich der zugrundegelegten Zahlenangaben keinen absoluten Anspruch auf Wirklichkeitsnähe.

Analog zu unserer früheren Gruppierung der Verzehrursachen in leistungs- und zeitbezogene Ursachen läßt sich der Verzehr von Betriebsmitteln aufspalten in eine Leistungskomponente und in eine Zeitkomponente²⁾.

Die Zeitkomponente des Verzehrs gibt an, in welcher Zeit die Nutzungsfähigkeit des betrachteten Faktors verlorenggeht, unabhängig davon, ob der Faktor bei der Leistungserstellung genutzt wird oder nicht. Demzufolge deutet die Zeitkomponente des Verzehrs auf die Entstehung fixer Kosten; denn fixe Kosten stellen den ko-

¹⁾ PLAUT, H.-G., Die Grenzplankostenrechnung, in: Fortschritte in der Planungsrechnung, a.a.O., S. 71 f.

²⁾ Eine ähnliche Aufteilung findet sich bei KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 178. KOSIOL beschreibt die kalkulatorischen Abschreibungen als den kostenmäßigen Ausdruck für den Wertverzehr, der "entweder innerbetrieblich durch den Erzeugungsvorgang selbst hervorgerufen wird (Verursachungsprinzip), oder zwar auf außerbetriebliche Ursachen zurückgeht, dann aber auf die Werterzeugung einwirkt (Einwirkungsprinzip)."

stenmäßigen Ausdruck für den zeitabhängigen Verzehr dar. In unserem obigen Beispiel besagt die Zeitkomponente des Verzehrs, daß das Kraftfahrzeug unabhängig von der Inanspruchnahme spätestens nach zehn Jahren nicht mehr sinnvoll eingesetzt werden kann.

Demgegenüber gibt die Leistungskomponente des Verzehrs an, nach welcher Gesamtleistung im Sinne der Totalkapazität bei HAX¹⁾ die Nutzungsfähigkeit des Faktors verlorenggeht, unabhängig von der Zeit, die für die Ableistung der Totalkapazität benötigt wird. In unserem obigen Beispiel besagt die Leistungskomponente des Verzehrs, daß das Kraftfahrzeug nach Abgabe einer Gesamtleistung von 200 000 Fahrkilometern nicht mehr einsatzfähig sein wird.

Wie bereits an früherer Stelle ausgeführt wurde²⁾, entstehen auch durch Produktionsfaktoren, die eine Kapazität besitzen, ausschließlich variable Kosten, wenn der Verzehr nur durch den Einsatz bei der Leistungserstellung bedingt wird und sich die Totalkapazität der Faktoren demzufolge über die Zeit unbeschränkt bzw. zumindest im erforderlichen Maße konservieren läßt. Stellen semivariable Kosten eine Mischung proportionaler und fixer Kosten dar, so werden sie also durch das Zusammenwirken der Zeitkomponente und der Leistungskomponente des Verzehrs verursacht.

Die restlose Entwertung von Betriebsmitteln, die sowohl zeitbedingtem als auch leistungsbedingtem Verzehr unterliegen, wird folglich durch zwei Grenzen bestimmt:

1. Die Zeitgrenze
2. Die Leistungsgrenze.

Welche dieser beiden Grenzen den Zeitpunkt bestimmt, zu dem das Betriebsmittel restlos verzehrt sein wird, hängt vom Umfang der Verwendung bei der Leistungserstellung

¹⁾ Vgl. HAX, K., Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 229. Vgl. auch S. 43 Fußnote 1 dieser Arbeit.

²⁾ Vgl. S. 43 f. der vorliegenden Arbeit.

innerhalb der durch die Zeitkomponente des Verzehrs bestimmten maximalen Nutzungszeit ab. Dies sei an drei Varianten des obigen Kraftwagen-Beispiels dargestellt.

In einem ersten Fall sei angenommen, daß für den Kraftwagen innerhalb von zehn Jahren nur eine Fahrleistung von 150 000 km erwartet wird. In diesem Fall wird der restlose Verzehr des Kraftwagens entsprechend den gemachten Annahmen durch die Zeitgrenze bestimmt; denn nach zehn Jahren ist der Wagen auf Grund der Zeitkomponente des Verzehrs nicht mehr einsatzfähig.

In einem zweiten Fall sei angenommen, daß für den Kraftwagen eine hohe Beanspruchung erwartet wird und die Leistungsgrenze von 200 000 km schon nach acht Jahren erreicht werden soll. Nunmehr wird der restlose Verzehr des Kraftwagens entsprechend den gemachten Annahmen durch die Leistungsgrenze bestimmt; denn nach acht Jahren hat der Wagen zwar noch eine ökonomische Nutzungsreserve von zwei Jahren, ist jedoch technisch restlos verbraucht und daher nicht mehr einsatzfähig.

In einem dritten Fall sei angenommen, daß der Kraftwagen nach den Erwartungen der Geschäftsleitung innerhalb von zehn Jahren gerade 200 000 km laufen soll. Somit führen die Zeitkomponente und die Leistungskomponente des Verzehrs im gleichen Zeitpunkt zum restlosen Verzehr des Kraftwagens.

Berücksichtigt man bei der Kostenspaltung sowohl die Leistungskomponente als auch die Zeitkomponente des Verzehrs, so ergibt sich die Aufteilung der gesamten Abschreibungskosten des betrachteten Betriebsmittels auf die Kategorien variabler und fixer Kosten aus folgenden Gleichungen:

$$K_v = \frac{X_N}{X_T} \cdot K_A$$

Hierin bedeuten:

K_v = Gesamte variable Abschreibungskosten des Betriebsmittels während seiner Gesamtnutzungszeit

- K_A = Gesamte Abschreibungskosten des Betriebsmittels während seiner Gesamtnutzungszeit
- X_T = Totalkapazität des Betriebsmittels
- X_N = Der Teil der Totalkapazität des Betriebsmittels, der während der Gesamtnutzungsdauer nach den Erwartungen der Geschäftsleitung ausgenutzt werden wird.

$$K_c = \frac{X_L}{X_T} \cdot K_A$$

Hierin bedeuten zusätzlich:

- K_c = Gesamte fixe Abschreibungskosten des Betriebsmittels während seiner Gesamtnutzungszeit
- X_L = Der Teil der Totalkapazität des Betriebsmittels, der nach den Erwartungen der Geschäftsleitung während der Gesamtnutzungsdauer unausgenutzt bleiben wird.

Die gesamten Abschreibungskosten des betrachteten Aggregates sind also im Verhältnis zwischen dem nach den Erwartungen der Geschäftsleitung genutzten Teil der Totalkapazität und der Totalkapazität als variable Kosten, im Verhältnis zwischen dem erwartungsgemäß nicht genutzten Teil der Totalkapazität und der Totalkapazität als fixe Kosten zu betrachten.

Für den zuerst genannten Fall des obigen Kraftwagenbeispiels ergäbe sich demnach, daß 75 % der Abschreibungskosten als variabel und 25 % als fix zu verrechnen sind; denn bei einer Erwartung von 150 000 Fahrtkilometern innerhalb der maximalen Nutzungszeit von zehn Jahren werden 75 % der mit 200 000 km veranschlagten Totalkapazität realisiert. Folglich wären pro Jahr 2,5 % der gesamten Abschreibungskosten als fixe Kosten zu verrechnen.

Für den an zweiter Stelle genannten Fall des obigen Kraftwagenbeispiels wären die gesamten Abschreibungskosten als variable Kosten zu verrechnen, weil die Zeit-

komponente wegen der starken Nutzung des Kraftwagens nicht zur Wirkung kommen kann und demzufolge auch keine fixen Kosten anzunehmen sind.

Im dritten Fall des Beispiels wären ebenfalls die gesamten Abschreibungskosten als variable Kosten zu verrechnen, weil die Leistungskomponente gleichzeitig mit der Zeitkomponente zum restlosen Verzehr des Kraftwagens führt und folglich die Zeitkomponente ebenfalls nicht zur Wirkung kommen kann.

Aus der Beschreibung der Methode der Kostenspaltung läßt sich bereits entnehmen, daß die Leistungskomponente des Verzehrs vorrangig vor der Zeitkomponente behandelt wird. Nur derjenige Teil des Verzehrs, der nicht durch die Leistungskomponente abgedeckt wird, wird durch die Zeitkomponente erfaßt. Auf dem dargestellten Wege lassen sich die Abschreibungssätze gewinnen, die nach HEINEN¹⁾ in der Rechnungspraxis dann Anwendung finden, wenn der Inanspruchnahme maschineller Aggregate und dem zeitbedingten Wertverzehr zugleich Rechnung getragen werden soll.

Auch gegen diese Methode der Kostenspaltung lassen sich kritische Einwendungen machen. Diese Einwendungen sollen im folgenden in solche praktischer Natur und solche theoretischer Natur unterteilt werden.

Vom praktischen Standpunkt aus gesehen ist gegen die in den obigen Darstellungen beschriebene Methode der Kostenspaltung vor allem einzuwenden, daß sie durch mehrere Unsicherheitsfaktoren belastet ist. Weder läßt sich die nach Maßgabe der Zeitkomponente des Verzehrs definierte Gesamtnutzungszeit exakt bestimmen, noch steht ex ante fest, daß die der Kostenspaltung bezüglich der Gesamtleistung zugrundegelegten Erwartungen sich ex post als gerechtfertigt erweisen.

¹⁾ Vgl. HEINEN, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S. 131.
Vgl. dazu auch GUTENBERG, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 176.

Wichtiger noch erscheinen die aus theoretischer Sicht erforderlichen Einwendungen gegen die Aufspaltung von Abschreibungen. Hierbei ist jedoch zu beachten, daß sich die Kritik weniger gegen das angewandte Verfahren selbst, d.h. die analytische Kostenspaltung, als gegen die Art und Weise richtet, wie die aus der Analyse gewonnenen Erkenntnisse für die Kostenspaltung ausgewertet werden.

Kritisch ist zu bemerken, daß die als variabel bezeichneten Teile der Abschreibungskosten nicht wie die übrigen variablen Kosten vermeidbare Kosten darstellen. Führt nicht, wie ex ante bei der Kostenspaltung erwartet, die Leistungskomponente zum Verzehr der Betriebsmittel, so wird der Verzehr dennoch durch die Zeitkomponente verursacht. Es zeigt sich hieran, daß die vorrangige Behandlung der Leistungskomponente vor der Zeitkomponente des Verzehrs, die ja zum kritisierten Ergebnis führt, ihre Gefahren hat. Legt man an die als variabel charakterisierten Abschreibungskosten die Maßstäbe, die bei der Untersuchung der variablen Kosten entwickelt wurden, so kann man sogar ihren variablen Charakter anzweifeln.

Derartige Überlegungen könnten die Auffassung bestärken, die Zeitkomponente des Verzehrs sei der Leistungskomponente überzuordnen, die Gewichtung der beiden Komponenten also umzukehren. Diese Auffassung erscheint insofern gerechtfertigt, als die Zeitkomponente mit Sicherheit zum Verzehr der Produktionsfaktoren führt, während der Verzehr durch die Leistungskomponente vom Ausmaß der tatsächlichen Beanspruchung der Faktoren bei der Leistungserstellung abhängt und somit als vergleichsweise unsicher beurteilt werden muß.

Räumt man der Zeitkomponente des Verzehrs bei der Kostenspaltung den Vorrang vor der Leistungskomponente ein, so sind alle Kosten von Produktionsfaktoren, deren Verzehr durch beide Komponenten gleichzeitig bestimmt wird, als fix zu bezeichnen. Dieses Ergebnis ist zwar

in dem Sinne befriedigend, daß nur solche Kosten in die Kategorie der variablen Kosten eingestuft werden, die vermeidbar sind und daher vor allem eine innere Verwandtschaft zu den Grenzkosten besitzen.

Am zweiten Fall des obigen Beispiels läßt sich jedoch unschwer demonstrieren, daß auch die Einstufung der gesamten Abschreibungen in die Kategorie der fixen Kosten problematisch ist; denn die fixen Kosten wären auf die gesamte, nach Maßgabe der Zeitkomponente des Verzehrs zu bestimmende Nutzungszeit zu verteilen. Im zweiten Fall unseres Beispiels hätten demnach auch die beiden letzten Jahre der auf zehn Jahre veranschlagten Nutzungszeit anteilige Abschreibungskosten zu tragen, obwohl der Kraftwagen bereits nach acht Jahren durch Inanspruchnahme verzehrt ist.

Zwar kann man die offensichtlich kosten- und erfolgsrechnerisch falsche Periodenrechnung dadurch verbessern, daß man die Verteilung der gesamten Abschreibungskosten innerhalb von acht Jahren vornimmt und somit die Leistungskomponente des Verzehrs wenigstens bei der Bestimmung der Nutzungszeit berücksichtigt. Die Rechnung ist jedoch selbst dann noch fehlerhaft, wenn die Gesamtnutzung des Betriebsmittels (im Beispiel: Kraftwagen) sich auf die einzelnen Nutzungsjahre unterschiedlich verteilt. Eine exakte Berücksichtigung des Beschäftigungsgrades ist demnach nicht möglich.

Im Gegensatz dazu lassen sich Schwankungen des Beschäftigungsgrades genauer berücksichtigen, wenn die Kostenspaltung in der oben dargestellten Form erfolgt, d.h. wenn die Leistungskomponente des Verzehrs vorrangig behandelt wird.

Die kritische Untersuchung führt demnach zu dem Ergebnis, daß sowohl die Hervorhebung der Leistungskomponente als auch die vorrangige Behandlung der Zeitkomponente des Verzehrs bei der Kostenspaltung ihre Vor- und Nachteile hat. Ebenso lassen die angestellten Überlegungen erkennen, daß die Kostenrechnung sowohl die Ergebnisse

der Kostenspaltung bei vorrangiger Behandlung der Leistungskomponente als auch diejenigen bei vorrangiger Behandlung der Zeitkomponente des Verzehrs benötigt.

Um die einander widerstrebenden und dennoch auf ihre Art sinnvollen Forderungen gleichzeitig erfüllen zu können, schlagen wir vor, die analytische Kostenspaltung unter vorrangiger Berücksichtigung der Leistungskomponente des Verzehrs durchzuführen, die dabei ermittelten variablen Kosten jedoch als "bedingt variable Kosten" zu kennzeichnen, im Rechnungswesen gesondert zu erfassen und zu verrechnen. Auf diese Weise wird es möglich, die betreffenden Kosten von den vermeidbaren variablen Kosten zu trennen und nach Bedarf auch den fixen Kosten zuzurechnen. Die Zurechnung der nur bedingt variablen Kosten zu den fixen Kosten erweist sich vor allem bei Entscheidungsrechnungen als erforderlich, die auf Grenzkostenbasis aufgebaut werden und einen wesentlichen Bestandteil des Direct Costing darstellen.

4. Zur Anwendbarkeit der einzelnen Verfahren

Die kritische Untersuchung der Verfahren zur Kostenspaltung läßt deutlich werden, daß der praktische Wert der einzelnen Verfahren unterschiedlich zu beurteilen ist. Darüber hinaus hält es beispielsweise WOLTER für wichtig, "daß man, um zu einem brauchbaren ... Ergebnis zu gelangen, sich nicht an eine einzige Methode der Kostenzerlegung klammert, sondern da, wo die buchmäßige Berechnung versagt, das schaubildliche Verfahren ansetzt, da, wo eine messende Zuteilung von Kosten und den ihnen zugrunde liegenden Mengen und Zeiten zum fixen Aufwandsbereich gar nicht möglich ist, kurzerhand die vernünftige Überlegung, die praktische Erfahrung und nicht zuletzt die betriebswirtschaftliche Absicht entscheiden läßt"¹⁾. WOLTER empfiehlt demnach, bei der Kostenspaltung

¹⁾ WOLTER, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, a.a.O., S. 135 f.

tung nach Bedarf verschiedene Verfahren anzuwenden.

Sowohl die Ergebnisse der kritischen Analyse der einzelnen Verfahren als auch die von WOLTER für die Praxis der Kostenspaltung vertretene Auffassung legen die Frage nahe, wann die einzelnen Verfahren zum angestrebten Ziel führen bzw. wann sie versagen. Diese Frage betrifft im Grunde die Anwendbarkeit der verschiedenen Verfahren zur Kostenspaltung.

Bei der Untersuchung der Frage, inwieweit die einzelnen Verfahren der Kostenspaltung anwendbar sind, geht man zweckmäßigerweise von der Grundstruktur dieser Verfahren aus.

Die Kostenspaltung erfolgt auf empirischem Wege, wenn die buchtechnische oder eine mathematisch-statistische Methode zur Anwendung gelangt. Wie die weitere Analyse noch deutlicher zeigen wird, können diese Verfahren höchstens dann erfolgreich angewandt werden, wenn sich auch die Kosten, deren Aufspaltung in variable und fixe Bestandteile beabsichtigt ist, auf empirischem Wege erfassen lassen.

Die analytische Kostenspaltung dagegen erfolgt durch eine Analyse der Ursachen, die der Kostenentstehung zugrundeliegen. Sie ist insofern unabhängig vom empirischen Zahlenmaterial der Kostenrechnung. Die analytische Kostenspaltung ist überall dort möglich, wo sich eine entsprechende Analyse der Ursachen des Kostengüterverzehrns vornehmen läßt. Diese Voraussetzung ist grundsätzlich immer erfüllt, wenn sich die Betriebsleitung bereit findet, die mit der Analyse verbundenen Kosten in Kauf zu nehmen. Rein technisch ist die Anwendbarkeit der analytischen Kostenspaltung demnach nicht im gleichen Sinne beschränkt, wie es bei der buchtechnischen und der mathematisch-statistischen Kostenspaltung festgestellt wurde. Allerdings lassen sich auch mit Hilfe der analytischen Kostenspaltung bei Betriebsmitteln keine eindeutigen Ergebnisse gewinnen.

Die Anwendbarkeit der buchtechnischen und der mathematisch-statistischen Verfahren der Kostenspaltung kann an Hand der Fragestellung genauer bestimmt werden, inwieweit sich die innerhalb eines Abrechnungszeitraumes auf einzelne Kostenarten entfallenden Kostenbeträge empirisch feststellen lassen. Von einer empirischen Feststellung der Kostenbeträge kann dann gesprochen werden, wenn sich die Kostenbeträge auf Grund eines durch sinnliche Wahrnehmung erkennbaren Mengenverzehr ermitteln lassen.

Die Analyse der Produktionsfaktoren mit Hilfe der operativen Ersatzkriterien hat ergeben, daß ein Teil der Faktoren bei der Leistungserstellung materiell in das Produkt eingeht. Diese Produktionsfaktoren werden bei der Leistungserstellung durch einen Verbrauch verzehrt, der sich in empirisch feststellbaren Bestandsminderungen ausdrückt. Entsprechend unseren früheren Ausführungen gilt diese Feststellung für alle Arten von Werkstoffen im Sinne von GUTENBERG.

Die durch den Verzehr solcher Produktionsfaktoren entstehenden Kosten lassen sich demzufolge auf empirischer Grundlage ermitteln. Die Kostenermittlung geschieht durch Multiplikation der festgestellten Verbrauchsmengen mit den den Faktoreinheiten entsprechenden Preisen. Da die Verbrauchsmengen und die Kostengüterpreise bei entsprechender Organisation des Rechnungswesens (Mengen- und Wertrechnung) laufend erfaßt werden, kann man auch sagen, daß sich die dem Verbrauch entsprechenden Kosten auf Grund der entsprechenden Organisation automatisch aus dem Rechnungswesen ergeben. Dieser Gesichtspunkt ist charakteristisch für die Art und Weise, in der die Kostenermittlung auf empirischer Grundlage zu verstehen ist.

Auch der innerhalb einer Abrechnungsperiode eingetretene Verzehr an Akkordarbeit läßt sich empirisch ohne weiteres ermitteln. Er findet seinen Niederschlag in den den Lohnzahlungen entsprechenden Minderungen des

Kassenbestandes bzw. des Bestandes an sonstigen Zahlungsmitteln (Guthaben). Die für die empirische Kostenerfassung erforderlichen Unterlagen lassen sich unbeschadet sonstiger Erfassungsmöglichkeiten aus der Lohnbuchhaltung beschaffen. Auch Akkordlohnkosten ergeben sich bei entsprechender Organisation des Rechnungswesens gewissermaßen automatisch.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, daß die mit Hilfe der Ersatzkriterien dargestellten echten Arten von variablen Kosten auf empirischem Wege ermittelt werden können. Diese Feststellung findet eine Bestätigung in den Methoden, derer man sich innerhalb der Kostenartenrechnung zur Ermittlung solcher Kosten bedient. Beispielsweise nennt KOSIOL als Methoden zur Ermittlung der auf solche Kostenarten pro Abrechnungsperiode entfallenden Beträge die "unmittelbare Feststellung durch laufende Aufschreibung" und die "mittelbare Errechnung durch Befundaufnahme"¹⁾. In diesen beiden Bezeichnungen kommt bereits der empirische Charakter der Kostenermittlung zum Ausdruck.

Mit unerheblichen Einschränkungen kann auch hinsichtlich der zeitabhängigen Lohn- und Gehaltskosten gesagt werden, daß sie sich empirisch ermitteln lassen. Auch hier entspricht der Kostenentstehung eine Minderung des Kassenbestandes bzw. des Bestandes an sonstigen Zahlungsmitteln, die automatisch im Rechnungswesen erfaßt wird. Einschränkungen hinsichtlich der empirischen Feststellbarkeit zeitabhängiger Lohn- und Gehaltskosten sind höchstens dann erforderlich, wenn der Abrechnungszeitraum der Kostenrechnung mit dem Zeitraum nicht übereinstimmt, für den die Lohn- und Gehaltszahlungen erfolgen. Die dann erforderliche zeitliche Abgrenzung macht jedoch in der Regel keine besonderen Schwierigkeiten.

Kosten, die den Verzehr von Werkstoffen sowie von Ar-

¹⁾ KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 208 f.

beit zum Ausdruck bringen, können demnach auf buch-technischem oder mathematisch-statistischem Wege in ihre variablen und ihre fixen Bestandteile zerlegt werden.

Zu einem anderen Ergebnis führt die Untersuchung der Betriebsmittelkosten (kalkulatorische Abschreibungen). Der Verzehr von Betriebsmitteln läßt sich empirisch nicht in seine auf einzelne Abrechnungsperioden entfallenden Anteile zerlegen, weil er keine sichtbaren Bestandsminderungen mit sich bringt. Daher tritt er selbst bei sorgfältiger Organisation des Rechnungswesens nicht automatisch in Erscheinung.

Der innerhalb einer Abrechnungsperiode aufgetretene Verzehr von Betriebsmitteln läßt sich nur auf analytisch-deduktivem Wege näherungsweise ermitteln. Hierbei sind die dem Verzehr zugrundeliegenden Ursachen entsprechend zu berücksichtigen. Wie sich aus unseren mit Hilfe des Kausalkriteriums durchgeführten Untersuchungen ergibt, sind die Verzehrursachen bei Betriebsmitteln in der Regel verschiedener Natur. Dadurch wird die Rechnung erheblich erschwert.

Betrachtet man die Art und Weise, wie Abschreibungskosten bestimmt werden, so kann man sagen, daß diese Bestimmung im Vergleich zur Ermittlung der Werkstoff- und Arbeitskosten geradezu autonom geschieht¹⁾. Dies zeigt sich auch bei der Bezeichnung der Methoden, die für die Bestimmung der Abschreibungskosten in der betriebswirtschaftlichen Literatur genannt werden. Als solche Methoden nennt beispielsweise KOSIOL die "zeitliche Verteilung" und die "selbständige Festsetzung

¹⁾ In ähnlichem Sinne äußert sich auch SCHMALENBACH, wenn er schreibt: "Was an Löhnen ausgegeben wurde, steht in den Lohnbüchern fest und hängt nicht von Ansicht und Stimmung ab. Aber was auf eine Maschinenanlage abzuschreiben ist, ist zu erheblichem Teil Ansichtssache." (Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 345).

des Wertverzehr¹⁾). Handelt es sich bei der Erfassung von Werkstoff- und Arbeitskosten im Grunde um eine auf empirischen Daten beruhende routinemäßige Arbeit, so setzt die Bestimmung von Betriebsmittelkosten eine Reihe weit komplizierterer, bewertungsmäßiger Überlegungen voraus, ehe der Verzehr seinen kostenmäßigen Ausdruck finden kann. So gesehen erscheint die Feststellung gerechtfertigt, daß Abschreibungskosten im Gegensatz zu Werkstoff- und Arbeitskosten sich nie automatisch aus dem Rechnungswesen ergeben, sondern stets autonom bestimmt werden müssen.

Der Versuch, auch Betriebsmittelkosten auf buchtechnischem oder mathematisch-statistischem Wege in fixe und variable Bestandteile zu zerlegen, scheitert daher am Fehlen des empirischen Tatbestandes. Dieser Tatbestand kann zwar durch die Überlegungen geschaffen werden, die weiter oben bei der Analyse der Produktionsfaktoren nach Maßgabe des Verzehrskriteriums und der daraus abgeleiteten Kriterien dargestellt wurden. Die Analyse von Umfang und Ursachen des Verzehr²⁾s, um die es sich hierbei handelt, ist jedoch integrierender Bestandteil der analytischen Kostenspaltung. Da sich Betriebsmittelkosten auf einem anderen Wege nicht mit genügender Genauigkeit bestimmen lassen, erscheint die Feststellung berechtigt, daß die Zerlegung von Betriebsmittelkosten auf buchtechnischem oder mathematisch-statistischem Wege letztlich auf einer analytischen Kostenspaltung beruht.

Die für die kalkulatorischen Abschreibungen angestellten Überlegungen lassen sich analog auf alle kalkulatorischen Kostenarten übertragen. Unter kalkulatorischen Kostenarten werden hierbei die Zusatzkosten und die Anderskosten im Sinne von KOSIOL²⁾ verstanden. Wie

¹⁾ KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 208 ff.

²⁾ Derselbe, a.a.O., S. 93 ff.

Abschreibungen können beispielsweise auch Zins- und Wagniskosten nicht empirisch ermittelt werden, weil ihre Entstehung sich in keiner wahrnehmbaren Bestandsminderung ausdrückt.

Zusammenfassend ist demnach festzustellen, daß der Anwendungsbereich der empirischen Methoden der Kosten-spaltung auf diejenigen Kostenarten beschränkt ist, deren Beträge sich für den jeweiligen Abrechnungszeitraum empirisch feststellen lassen. Bei allen anderen Kostenarten kann die Kostenspaltung nur durch analytische Überlegungen erreicht werden, wie sich mit Hilfe der operativen Ersatzkriterien angestellt wurden.

Sollen mehrere Verfahren bei der Kostenspaltung wechselweise eingesetzt werden, so ergibt sich hieraus bereits, daß zumindest bei den kalkulatorischen Kostenarten die analytische Kostenspaltung anzuwenden ist. Verfügt der Betrieb, der eine Kostenspaltung einzuführen beabsichtigt, über eine Plankostenrechnung, so wird die Kostenspaltung zweckmäßigerweise einheitlich im Rahmen der Kostenplanung, d.h. auf analytischem Wege, durchgeführt. Verfügt der Betrieb über keine Plankostenrechnung, so empfiehlt sich aus Kostengründen u.U. die Aufspaltung der Werkstoff- sowie der Arbeitskosten auf empirischem Wege. Die Zerlegung der kalkulatorischen Kostenarten kann jedoch auch hier nur im Wege der analytischen Kostenspaltung erfolgen.

IV. Der Aufbau der Kostenrechnung im System des Direct Costing

Das Rechnen mit Kosten hat die Erfassung der zu verrechnenden Kosten zur Voraussetzung. Die Kostenerfassung geschieht innerhalb der Kostenartenrechnung. Die Kostenartenrechnung stellt daher die Grundlage für den Aufbau der Kostenrechnung dar.

Der Verzehr der Produktionsfaktoren im Dienste der Lei-

istungserstellung geschieht an den Stellen des Betriebes, in denen Teilleistungen zur Fertigstellung der Endleistung erbracht werden. Diese Stellen werden in der Sprache der Kostenrechnung üblicherweise als Kostenstellen bezeichnet. Betrieb und Unternehmung bedürfen, um die Beachtung ihrer Leitmaximen kontrollieren und die Erreichung ihrer Ziele sichern zu können, eines Überblickes darüber, wie der in Kostenarten erfaßte Verzehr der Produktionsfaktoren sich auf die einzelnen Kostenstellen verteilt und an ihnen vollzieht. Dieser Überblick wird mit Hilfe der Kostenstellenrechnung geschaffen. Die Kostenstellenrechnung stellt im Aufbau der Kostenrechnung die zweite Stufe dar.

Das Ziel aller betrieblichen Tätigkeit besteht in der Leistungserstellung. Der in Kosten ausgedrückte Verzehr von Produktionsfaktoren wird um der Leistungserstellung willen in Kauf genommen. Daraus folgt bereits, daß alle Kosten letztlich von den erstellten Leistungen getragen, d.h. durch deren Verkauf am Markt wieder Erlöst werden müssen. Weil die Betriebsleistungen die Kosten tragen sollen, werden sie in der Sprache der Kostenrechnung auch als Kostenträger bezeichnet. Wenn die Kostenträger die Kosten tragen sollen, müssen ihnen die Kosten zugerechnet werden. Diese Zurechnung geschieht, dem Prozeß der Leistungserstellung folgend, über die Kostenarten- und die Kostenstellenrechnung in der Kostenträgerrechnung. Die Kostenträgerrechnung schließt daher den Aufbau der Kostenrechnung ab.

Soll Direct Costing als ein System der Kostenrechnung untersucht werden, so ist demzufolge eine Analyse der Kostenartenrechnung, der Kostenstellenrechnung und der Kostenträgerrechnung innerhalb des Direct Costing erforderlich. Dabei müssen auch die unternehmensbezogenen Aufgaben der Kostenrechnung berücksichtigt werden.

Sieht man von den unternehmensbezogenen Aufgaben einmal ab, die sich vorzugsweise aus der Kostenträgerrechnung heraus erfüllen lassen, so bedeutet dies, daß auch die Möglichkeiten der kurzfristigen Erfolgsrechnung innerhalb der Kostenrechnung zu analysieren sind.

A. Die Kostenartenrechnung

Überblickt man die bisherige Literatur zum System des Direct Costing, so fällt auf, daß der Kostenartenrechnung im allgemeinen keine besondere Aufmerksamkeit geschenkt wird. Dies ist wohl darauf zurückzuführen, daß sich die Kostenartenrechnung des Direct Costing in ihren Grundzügen nur wenig von derjenigen anderer Systeme der Kostenrechnung unterscheidet.

Aus diesem Grunde kann auch in der vorliegenden Arbeit auf eine erschöpfende Darstellung der Kostenartenrechnung verzichtet werden. Stattdessen können wir uns auf eine allgemeine Erörterung der Bedeutung der Kostenartenrechnung beschränken. Im Anschluß daran sind lediglich die Gesichtspunkte hervorzuheben, denen beim Aufbau der Kostenartenrechnung im System des Direct Costing besonderes Gewicht zukommt.

Da sich die Kostenartenrechnung des Direct Costing nicht grundsätzlich von derjenigen anderer Systeme der Kostenrechnung unterscheidet, lassen sich die für andere Systeme über die Bedeutung der Kostenartenrechnung gemachten Aussagen auf Direct Costing ohne weiteres übertragen.

"Die Kostenarten sind die wichtigste Grundlage der Betriebsabrechnung. Alle im Betrieb angefallenen Kosten werden in der Kostenartenrechnung, die eine Periodenrechnung ist, erfaßt. Ihre Bedeutung besteht darin, daß sie die Möglichkeit gibt, die Kosten einzeln zu sehen, sie den Kostenträgern individuell zuzurechnen, dazu über Kostenstruktur, Kostengebarung und relative Bedeutsamkeit der einzelnen Kostenarten erschöpfend Auskunft zu geben ... Die Kostenartenrechnung bildet daher die Grundlage für alle weiteren Vorgänge der Kostenverrechnung auf Kostenstellen und Kostenträger. Von ihr hängt es weitestgehend ab, ob die Weiterverrechnung der Kosten exakt vorgenommen werden kann."¹⁾

¹⁾ MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958, S. 193.

Die Kostenrechnung hat eine Vielzahl von Aufgaben zu erfüllen, zwischen denen bisweilen nur eine sehr weitläufige Verwandtschaft besteht; diese Aussage läßt sich auch so formulieren, daß das innerhalb der Kostenrechnung zu ermittelnde Zahlenmaterial sehr verschiedener Natur ist. In erhöhtem Maße gilt das für Direct Costing. Zu den üblicherweise innerhalb der Kostenrechnung verfolgten Zielen treten im System des Direct Costing, wie später deutlich werden wird, vor allem Rechnungen auf Grenzkostenbasis in einem Umfang, wie er bei den sonstigen Systemen der Kostenrechnung kaum anzutreffen ist.

Je mehr die Zahl der Aufgaben zunimmt, denen die Kostenrechnung dienen soll, desto weniger darf sie in ihrem Aufbau spezifisch auf die Erfüllung eines Rechnungszweckes allein angelegt sein. Der Gesamtkomplex der Kosten muß daher in so viele Teilkategorien aufgespalten werden, daß sich aus dem aufgeschlüsselten Zahlenmaterial alle der Kostenrechnung abverlangten Kostengrößen entwickeln lassen. Hierbei ist offensichtlich, daß die Differenzierung der Gesamtkosten in Teilkategorien bzw. Kostenarten umso tiefer greifen sollte, je größer die Zahl der Rechnungszwecke und je geringer die zwischen diesen Zwecken bestehende Verwandtschaft ist.

Erweist sich mit Rücksicht auf die Vielfalt und die Heterogenität der Rechnungszwecke eine weitgehende Aufspaltung der betrieblichen Gesamtkosten als notwendig, so betrifft die Forderung nach der Aufspaltung der Gesamtkosten in erster Linie die Kostenartenrechnung; denn die Kostenartenrechnung stellt, wie MELLEROWICZ zu Recht hervorhebt, die Grundlage der Kostenrechnung dar. Alle im einzelnen möglichen Teilbereiche der Kostenrechnung sind daher aus der Kostenartenrechnung abzuleiten.

Aus diesem Grunde wird auf die Gliederung der Kosten in einzelne Kostenarten bei der Darstellung der Kostenartenrechnung in der betriebswirtschaftlichen Literatur

auch stets besondere Sorgfalt verwandt¹⁾).

Hinsichtlich des Umfanges, in dem die Kosten innerhalb der Kostenartenrechnung aufzugliedern sind, kann als allgemeiner Grundsatz die Empfehlung von SCHMALENBACH genannt werden, daß man sich "im Zweifel ... für eine möglichst weitgehende Gliederung" entscheiden soll; "denn es ist einfacher, später mehrere Kostenarten zusammenzufassen, als eine weitere Aufteilung vorzunehmen"²⁾).

Die Kostendifferenzierung muß demnach so weitgehend sein, daß sie für alle Rechnungszwecke ausreicht. Geht sie über das für einzelne Zwecke erforderliche Maß hinaus, so wird dadurch die Verfolgung dieser Zwecke nicht gehindert, weil sich die Differenzierung der Kosten durch Zusammenfassung der entsprechenden Kostenarten auf das dem jeweiligen Rechnungszweck adäquate Maß reduzieren läßt.

Die Möglichkeiten, Kosten in Kostenarten zu gliedern, sind entsprechend der Vielfalt der denkbaren Gliederungskriterien recht zahlreich. Sollen bei der systematischen Gliederung der Kosten und damit beim Entwurf des Kostenartenplanes mehrere Kriterien Berücksichti-

¹⁾ Vgl. z.B.:

HENZEL, F., Die Kostenrechnung, 2. Aufl., Stuttgart 1950, S. 27 ff.;

KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 196 ff.;

LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 53 ff.;

MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., a.a.O., S. 194 ff.;

SCHMALENBACH, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 343 ff.;

SCHNETTLER, A., Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949, S. 143 ff.

²⁾ SCHMALENBACH, E., a.a.O., S. 343.

gung finden, so ist eine Gewichtung der Gliederungskriterien nach ihrer Bedeutung notwendig. Ein Kriterium ist zum Hauptkriterium zu erheben, dem sich alle anderen Kriterien in systematischer Abfolge unterzuordnen haben¹⁾.

Allgemein gültige Aussagen darüber, wie die verschiedenen Einteilungskriterien gegeneinander zu gewichten sind, lassen sich nur in gewissem Umfange machen, weil die Bedeutung einzelner Gliederungsgesichtspunkte je nach Betriebstyp unterschiedlich zu beurteilen ist.

Über die Wahl des Hauptkriteriums für die Gliederung der Kosten in Kostenarten besteht jedoch in Theorie und Praxis weitgehende Übereinstimmung. Die Kosten sind zunächst in natürliche Kostenarten zu gliedern. Unter einer natürlichen Kostenart wird hierbei der kostenmäßige Ausdruck für den Verzehr einer Kostengüterart (Produktionsfaktorart) verstanden²⁾. Der Begriff der Kostengüterart kann je nach den Bedürfnissen des einzelnen Betriebes unterschiedlich weit gefaßt werden (z.B. Maschinenabschreibungen oder Abschreibungen für Maschinentyp A, B, C usw.)³⁾. "Jedem Kostengut entspricht eine bestimmte Kostenart und umgekehrt. Es gibt also gerade so viele Kostenarten wie es dem Wirkungsbereich (d.h. dem Betrieb, d. Verf.) von außen zugeführte Kostengüter gibt."⁴⁾ Im gleichen Sinne spricht KOSIOL davon, "daß für den Inhalt jeder

1) Vgl. hierzu KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 206; Derselbe, Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band I, Betriebswirtschaft, Köln/Opladen 1958, S. 668 f.

2) Vgl. MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., a.a.O., S. 197.

3) Vgl. KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 206.

4) SCHNEIDER, E., Industrielles Rechnungswesen, 2. Aufl., Tübingen 1954, S. 38.

Kostenart die reine Kostengüterart entscheidend"¹⁾ sei. Ebenso ist wohl auch die Feststellung von LEHMANN zu verstehen, daß die "Einteilung der Kosten nach Kostenarten ... in erster Linie eine Einteilung der Kosten nach der Eigenart des Kostengüteraufwands" darstellt, "der ihnen zugrundeliegt"²⁾.

Unter den zusätzlichen Kriterien, nach denen die zunächst gebildeten natürlichen Kostenarten weiter aufgeteilt werden können, finden in der Literatur häufig rechnungstechnische Gesichtspunkte besondere Hervorhebung³⁾. Hierbei handelt es sich in der Regel um eine Aufspaltung der natürlichen Kostenarten nach ihrer Zurechenbarkeit auf Kostenstellen und/oder Kostenträger. Demzufolge werden die Kosten in Gemeinkosten (d.h. nicht direkt zurechenbare Kosten) und Einzelkosten (d.h. direkt zurechenbare Kosten) unterteilt.

Die Aufspaltung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten besitzt, wie insbesondere die Darstellung der Kostenträgerrechnung zeigen wird, im System des Direct Costing nicht die gleiche Bedeutung wie in den übrigen Systemen der Kostenrechnung. Dies beruht auf der besonderen Behandlung der fixen Kosten. Stattdessen ist für das System des Direct Costing die Aufteilung der natürlichen Kostenarten nach ihrer Reagibilität gegenüber Schwankungen des Beschäftigungsgrades von besonderer Bedeutung.

Die natürlichen Kostenarten sind daher in der Kostenartenrechnung des Direct Costing zunächst den Ergebnissen der Kostenspaltung entsprechend zu unterteilen⁴⁾.

¹⁾ KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung. 5. Aufl., a.a.O., S. 205.

²⁾ LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 53.

³⁾ Vgl. z.B.:
KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 206;
Derselbe, Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, a.a.O., S. 670;
Fortsetzung der Fußnoten auf S. 92.

Dies ergibt sich aus dem Umstand, daß die Kostenspaltung in der Regel an den natürlichen Kostenarten durchgeführt wird.

Die vorrangige Aufteilung der natürlichen Kostenarten in fixe und variable Bestandteile hat Direct Costing zwar mit den beweglichen Formen der Plankostenrechnung gemeinsam; denn auch flexible Systeme der Plankostenrechnung sind nur dann denkbar, wenn die Kosten nach ihrer Reagibilität gegenüber Beschäftigungsschwankungen eingeteilt werden. In allen sonstigen Systemen der Kostenrechnung wird jedoch der Kostenspaltung bei der Gliederung der Kostenartenrechnung kein entsprechendes Gewicht beigelegt, obwohl schon SCHMALENBACH gebührend darauf hingewiesen hatte, "wie dringend notwendig es für die Betriebe ist, die fixen und proportionalen Kosten nach Möglichkeit zu trennen und ihre Entwicklung fortgesetzt ersichtlich zu halten"¹). Deshalb unterscheidet sich nach unserer Auffassung die Kostenartenrechnung des Direct Costing durch die vorrangige Behandlung der Kostenspaltung von der Kostenartenrechnung aller Systeme der Ist- und der Normalkostenrechnung²).

Fortsetzung der Fußnoten von S. 91:

LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 60;

MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., a.a.O., S. 197.

- 4) Daran wird ersichtlich, daß die Kostenspaltung innerhalb des Direct Costing eigentlich ein Problem der Kostenartenrechnung darstellt. Wenn die Kostenspaltung dennoch an anderer Stelle und nicht im Rahmen der Kostenartenrechnung untersucht wurde, so geschah dies einerseits, weil die Kostenspaltung eine wichtige Voraussetzung für das System des Direct Costing überhaupt bildet, andererseits, weil die ihrer grundlegenden Bedeutung entsprechend umfangreiche Untersuchung der Kostenspaltung an dieser Stelle den Zusammenhang zerstört hätte.

Fußnoten zu dieser Seite:

¹) SCHMALENBACH, E., Der Kontenrahmen, 6. Aufl., Leipzig 1939, S. 8.

²) Vgl. dazu z.B. NOWAK, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, Köln/Opladen 1954, S. 48 ff.

Nach der Aufspaltung der natürlichen Kostenarten in ihre fixen und variablen Bestandteile lassen sich auch in der Kostenartenrechnung des Direct Costing nach Bedarf alle weiteren Differenzierungen der Kosten vornehmen, die für die übrigen Systeme der Kostenrechnung vorgeschlagen werden. Hierbei ist zunächst die Differenzierung der Kosten nach ihrer Zurechenbarkeit auf die Kostenträger von Bedeutung.

Diese Differenzierung wird nach vollzogener Kosten-spaltung dadurch vereinfacht, daß die fixen Kosten ohne weiteres in die Kategorie der Kostenträrgemeinkosten eingereiht werden können. Lediglich die variablen Kosten sind demnach noch daraufhin zu untersuchen, inwieweit sie Kostenträgereinzelkosten oder Kostenträrgemeinkosten darstellen.

Die Aufspaltung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten läßt sich bei Mehrproduktbetrieben noch weiter verfeinern, wenn man die Kosten nach ihrer Zugehörigkeit zu einzelnen Erzeugnisarten des Fertigungsprogrammes analysiert. Die daraus resultierende Unterteilung ist, wie die spätere Darstellung der Kostenträgerrechnung und der Erfolgsrechnung zeigen wird, für das System des Direct Costing von besonderer Wichtigkeit¹⁾.

Diese Differenzierung soll im folgenden am Modell des Produktionsbetriebes aufgezeigt werden. Sie läßt sich jedoch unschwer auch auf Handelsbetriebe übertragen.

¹⁾ In der amerikanischen Literatur werden ähnliche Aufteilungen der Fixkosten bisweilen als Zurechnung zu bestimmten Funktionen bzw. Geschäftsbereichen diskutiert. Unter einer Funktion oder einem Geschäftsbereich wird hierbei meist die Summe aller Maßnahmen verstanden, die auf Entwicklung, Produktion und Vertrieb einer Erzeugnisart gerichtet sind.
Vgl. z.B.:
DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, a.a.O., S. 20;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 369.

Bei der Differenzierung der Kosten nach ihrer Zugehörigkeit zu einzelnen Erzeugnisarten erübrigt sich eine nähere Untersuchung der bereits abgesonderten Einzelkosten. Diese beziehen sich ihrem Wesen nach stets auf bestimmte Erzeugnisarten. Auch die variablen Gemeinkosten lassen sich, wie die Darstellung der Kostenträgerrechnung zeigen wird, durch Verwendung geeigneter Schlüsselgrößen im allgemeinen verursachungsgerecht auf die einzelnen Kostenträger verrechnen. Sie beziehen sich daher automatisch auf bestimmte Erzeugnisarten.

Eine weitere Unterteilung nach der Zugehörigkeit zu einzelnen Erzeugnisarten ist daher nur bei den fixen Kosten erforderlich. Als Gliederungskriterium kann die Frage verwandt werden, ob Entwicklung, Herstellung und/oder Absatz einer bestimmten Erzeugnisart oder Erzeugnisgruppe noch möglich wären, wenn die Produktionsfaktoren aus dem Betrieb ausgeschieden würden, die die untersuchten Fixkosten verursachen.

Differenziert man die fixen Kosten in dieser Weise nach ihrer Zugehörigkeit zu einzelnen Erzeugnisarten, so lassen sich folgende Arten unterscheiden¹⁾:

1. Eine erste Gruppe von fixen Kosten steht nur mit der Entwicklung, der Herstellung und/oder dem Vertrieb einer bestimmten Erzeugnisart in Zusammenhang. Die Produktionsfaktoren, durch deren Verzehr diese Fixkosten verursacht werden, tragen nur zur Entwicklung, zur Herstellung und/oder zum Absatz der betrachteten Erzeugnisart bei. Aus diesem Grunde bezeichnen wir solche Arten fixer Kosten in Anlehnung

¹⁾ Ansätze zu einer derartigen Unterteilung der fixen Kosten finden sich unter Bezugnahme auf praktische Fälle auch schon bei CHAMBERS, Ch.R., A Conversion to Direct Costs, N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXIII, No. 7, März 1952, S. 794 f.; National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 11.

an AGTHE¹⁾) als E r z e u g n i s f i x k o s t e n .
"Erzeugnisfixkosten sind z.B. Kapitalkosten von Produktionsanlagen oder Gebäuden, die nur der Herstellung eines Produktes dienen, Entwicklungskosten" sowie fixe Vertriebskosten, "die lediglich für eine bestimmte Erzeugnisart aufgewandt werden"²⁾).

2. Eine zweite Gruppe von fixen Kosten betrifft zwar nicht nur Entwicklung, Produktion und/oder Absatz einer bestimmten Erzeugnisart, sondern Entwicklung, Produktion und/oder Absatz einer Gruppe von Erzeugnissen. Mit Entwicklung, Produktion und/oder Absatz anderer Erzeugnisse des Fertigungs- und Absatzprogrammes stehen sie jedoch in keinerlei Zusammenhang. Die Zugehörigkeit zu einzelnen Erzeugnisarten ist demnach lockerer als im erstgenannten Falle. Solche Fixkosten bezeichnen wir in Anlehnung an AGTHE³⁾) als E r z e u g n i s g r u p p e n f i x k o s t e n .
3. Eine dritte Gruppe von fixen Kosten betrifft Entwicklung, Produktion und/oder Absatz mehr oder weniger aller Erzeugnisse des Betriebes. Hier besteht also keine spezifische Zugehörigkeit zu einzelnen Erzeugnisarten. Solche Fixkosten bezeichnen wir daher als a l l g e m e i n e F i x k o s t e n .

Über den bisher geschilderten Rahmen hinaus können je nach Lage des Falles auch noch weitere Aufteilungen der Kosten in Kostenarten von Bedeutung sein. Besondere Erwähnung verdient hierbei die Differenzierung der Kosten nach ihrer Ausgabenwirksamkeit⁴⁾). Hierbei sind die

1) Vgl. AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 407.

2) Derselbe; a.a.O., S. 407.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 408.

4) Vgl. z.B.:
AGTHE, K., a.a.O., S. 410 f.;
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 332 f.;
Fortsetzung der Fußnote auf S. 96.

Kosten nach Maßgabe der Frage zu unterteilen, ob sie kurzfristig, langfristig oder überhaupt nicht zu Ausgaben führen.

Auch bei dieser Kostendifferenzierung erweist sich die Aufspaltung der Kosten in variable und fixe Bestandteile als wertvoll. Im allgemeinen kann unterstellt werden, daß variable Kosten kurzfristig zu Ausgaben führen, weil die betreffenden Produktionsfaktoren im Interesse eines möglichst raschen Kapitalumschlages möglichst nur nach Maßgabe des kurzfristigen Bedarfes beschafft werden¹⁾.

Eine wesentliche Einschränkung hinsichtlich der Ausgabenwirksamkeit der variablen Kosten ist jedoch hinsichtlich der variabel verrechneten Abschreibungskosten (bedingt variable Kosten) zu machen. Wurden im Rahmen der Kostenspaltung Abschreibungskosten für Betriebsmittel der Kategorie der variablen Kosten zugeordnet, so sind diese Kosten bei der Differenzierung nach der Ausgabenwirksamkeit in der Regel der Gruppe der nur langfristig ausgabewirksamen Kosten zuzuordnen. Diese Modifikation ist jedoch in der Regel nicht mit besonderen Schwierigkeiten verbunden. Im folgenden kann daher aus Vereinfachungsgründen angenommen werden, daß alle in den Beispielen enthaltenen variablen Kosten kurzfristig zu Ausgaben führen.

Abgesehen vom Fall der variablen Abschreibungskosten ist somit eine genauere Untersuchung der Kosten auf ihre Ausgabenwirksamkeit nur im Bereich der fixen Kosten erforderlich.

Fortsetzung der Fußnote 4 von S. 95:

National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.),
Direct Costing, a.a.O., S. 26 ff.;
RIEBEL, P., Fixe Ausgaben, Deckungsrechnung und
Entwicklungstendenzen der fixen Kosten, a.a.O.,
S. 131 f.;
Derselbe, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungs-
beiträgen, a.a.O., S. 234 ff.

¹⁾ Vgl. DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct
Costing, a.a.O., S. 30;
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 332.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß die Kostenartenrechnung des Direct Costing in noch stärkerem Maße als die Kostenartenrechnung zahlreicher anderer Systeme der Kostenrechnung durch die Vornahme weitgehender Kostendifferenzierungen charakterisiert ist. Über die zweckmäßigste Systematik bei der Aufgliederung des Gesamtkomplexes der Kosten eines Betriebes können jedoch nur unter Berücksichtigung des einzelnen Falles präzise Aussagen gemacht werden. Unsere im Voranstehenden über die Gliederung der Kosten in Kostenarten gemachten Ausführungen gestatten daher auch nur die Aufstellung allgemeiner Richtlinien, aus denen unter Berücksichtigung der Bedürfnisse des Einzelbetriebes die Gliederung der Kosten in Kostenarten abgeleitet werden kann.

Als allgemeine Richtlinien für die Systematisierung der Kostenarten können folgende Gliederungsmöglichkeiten betrachtet werden:

1. Bildung natürlicher Kostenarten
 2. Aufspaltung der natürlichen Kostenarten nach ihrer Reagibilität gegenüber Beschäftigungsschwankungen:
 - a) Variable Kosten
 - b) Fixe Kosten
 - 3a. Aufteilung der variablen sowie der fixen Kosten nach ihrer Zurechenbarkeit:
 - a) Variable Kosten
 11. Einzelkosten
 22. Gemeinkosten
 - b) Fixe Kosten: Gemeinkosten
- oder
- 3b. Aufteilung der variablen sowie der fixen Kosten nach ihrer Produktzugehörigkeit:
 - a) Variable Kosten: Erzeugniskosten (Einzelkosten und unechte Gemeinkosten)
 - b) Fixe Kosten (echte Gemeinkosten)
 11. Erzeugnisfixkosten
 22. Erzeugnisgruppenfixkosten
 33. Allgemeine Fixkosten

Die Aufteilung der Kosten nach ihrer Ausgabenwirksam-

keit kann sich beispielsweise an die zu 3. genannten Unterteilungen anschließen. Für die Gliederung 3b, die für Direct Costing besondere Bedeutung besitzt, ergäbe sich beispielsweise bei zusätzlicher Aufteilung der Kosten nach ihrer Ausgabenwirksamkeit folgendes Bild:

a) Variable Kosten

11. Kurzfristige Ausgabekosten

22. Langfristige Ausgabekosten

b) Fixe Kosten

11. Erzeugnisfixkosten

aa) Kurzfristige Ausgabekosten

bb) Langfristige Ausgabekosten

cc) Nicht-Ausgabekosten

22. Erzeugnisgruppenfixkosten

aa) ...

bb) ...

cc) ...

usw.

Die Unterschiede zwischen der dem System des Direct Costing entsprechenden Kostenartenrechnung und derjenigen anderer Systeme der Kostenrechnung können, wie sich mit Hilfe vergleichender Betrachtungen unschwer feststellen läßt, verschieden groß sein. Die dem Aufbau der Kostenartenrechnung zugrundeliegenden Leitgedanken sind jedoch in allen Fällen gleich. Vor allem hat die Gliederung der Kosten in Kostenarten stets so zu geschehen, daß die Differenzierung der Kosten alle erforderlichen Rechnungen ermöglicht.

B. Die Kostenstellenrechnung

"Der sprachlichen Bezeichnung nach handelt es sich bei den Kostenstellen vielfach um räumliche Einheiten (Abteilungen, Werkstätten, Arbeitsplätze), indem die Kosten am Ort ihrer Verursachung oder Einwirkung erfaßt werden. Dies entspricht der historischen Entwicklung des Kostenstellenbegriffes, der ursprünglich an

die örtliche Vorstellung gebunden war. Man kann aber auch die Kosten für bestimmte Tätigkeiten, Aufgaben, Zwecke oder Funktionen (Lagerverwaltung, Fuhrpark, Versuche, Reparaturen, Vertrieb) zusammenfassen."¹⁾

Betrachtet man den Prozeß der Leistungserstellung in einem Mehrproduktbetrieb, so ist es möglich, daß einzelne Arten von Produktionsfaktoren bei der Erzeugung verschiedener Produktarten in unterschiedlichem Ausmaß beansprucht werden. Daraus ergibt sich, daß der in Kosten ausgedrückte Verzehr von Produktionsfaktoren unterschiedlich groß ist, je nachdem, welche Erzeugnisarten mit Hilfe des vorhandenen Bestandes an Produktionsfaktoren erstellt werden. Diese Feststellung gilt selbstverständlich nur hinsichtlich der Leistungskomponente des Verzehrs und nur für solche Produktionsfaktoren, die sich zur Erzeugung mehrerer Produktarten eignen. Unter Berücksichtigung dieser Umstände ergibt sich für eine möglichst genaue Kostenrechnung die Aufgabe, die einzelnen Erzeugnisarten in entsprechend unterschiedlichem Maße mit Kosten zu belasten.

Die Aufgabe, verschiedene Erzeugnisarten entsprechend der durch ihre Erstellung unterschiedlichen Inanspruchnahme der Produktionsfaktoren auch unterschiedlich mit Kosten zu belasten, kann innerhalb der Kostenrechnung meist nur dann gelöst werden, wenn zwischen die Kostenartenrechnung und die eigentliche Kostenträgerrechnung als Bindeglied die Kostenstellenrechnung eingeschaltet wird. Aus diesem Grunde bezeichnet KOSIOL "die unterschiedliche Belastung der Kostenträger" als "entscheidenden Gesichtspunkt für die Ausbildung von Kostenstellen"²⁾. Diese Feststellung läßt sich ohne weiteres auf die Entwicklung der Kostenstellenrechnung übertragen.

¹⁾ KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 268.

²⁾ Derselbe, a.a.O., S. 269.

"Die Kostenstellenrechnung zerlegt den Gesamtbetrieb in Teilgebiete, für die man die Kostenbelastung gesondert ermittelt, um sie dann auf die Kostenträger je nach Beanspruchung durch diese zu übertragen. Der unterschiedliche Anteil der Leistungen an den Kosten beruht darauf, daß die Erzeugnisse die verschiedenen Kostenstellen nur teilweise und in wechselndem Umfange in Anspruch nehmen. Die Kostenstellenrechnung will den Grad dieser Inanspruchnahme rechnerisch zum Ausdruck bringen und in den Selbstkosten der Erzeugnisse differenzieren."¹⁾

Darüber hinaus ist eine Kostenstellenrechnung erforderlich, "wenn schwankende Vorräte an Zwischenerzeugnissen anfallen, die mit unterschiedlichen Kosten belastet sind, und daher stufenweise abgerechnet werden müssen."²⁾

Schließlich werden auch organisatorische Gesichtspunkte zur Begründung für die Notwendigkeit der Kostenstellenrechnung angeführt. Hierbei ist vor allem an die Abgrenzung von Verantwortungsbereichen gedacht, für die eine gesonderte Überwachung der Wirtschaftlichkeit der Arbeitsweise zweckmäßig erscheint³⁾.

Auch hinsichtlich der Kostenstellenrechnung finden sich in der bisherigen Literatur über Direct Costing keine eigenen Stellungnahmen. Stattdessen konzentriert sich das Interesse der betriebswirtschaftlichen Autoren, die sich über Direct Costing geäußert haben, schwerpunktmäßig auf die Kostenträgerrechnung. Daraus ergibt sich für die vorliegende Arbeit, daß die Kostenstellenrechnung auf die Eigenarten der Kostenträgerrechnung des Direct Costing abgestellt werden muß.

Aus der Struktur der Kostenträgerrechnung des Direct

¹⁾ KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 268.

²⁾ Derselbe, a.a.O., S. 269.

³⁾ Vgl. derselbe, a.a.O., S. 269 f.
MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., a.a.O., S. 337 ff.

Costing läßt sich ein weiterer Gesichtspunkt ableiten, der für die Charakterisierung der diesem System entsprechenden Kostenstellenrechnung gegenüber anderen Systemen der Kostenrechnung wesentlich an Gewicht gewinnt.

Direct Costing hat zwar mit allen Systemen der Kostenrechnung das Bestreben gemeinsam, die Kosten möglichst verursachungsgerecht, d.h. in der durch die Leistungserstellung hervorgerufenen Art und Weise, auf die Kostenträger zu verrechnen. In den Konsequenzen, die aus der Verrechenbarkeit der verschiedenen Kostenkategorien gezogen werden, geht Direct Costing jedoch eigene Wege.

Variable Kosten lassen sich den Kostenträgern im allgemeinen verursachungsgerecht zurechnen. Im Gegensatz dazu ist eine verursachungsgerechte Verrechnung fixer Kosten auf einzelne Kostenträger nicht möglich¹⁾.

Demgegenüber ist jedoch eine verursachungsgerechte Zurechnung großer Teile der fixen Kosten zu den Kostenstellen möglich, an denen die Fixkosten entstehen. Dieser Feststellung liegt die Erkenntnis zugrunde, daß die Kostenstellen (in diesem Zusammenhang als selbstständige Betriebe gedacht) bei der Erfüllung der ihnen übertragenen Aufgaben Produktionsfaktoren einsetzen, die fixe Kosten verursachen. Folglich lassen sich den einzelnen Kostenstellen die entsprechenden Fixkosten genau zurechnen²⁾.

"Die Kostenstellenrechnung geht in der Anwendung des Grundsatzes der direkten Kostenzurechnung einen Schritt

¹⁾ Der Nachweis dafür, daß sich die variablen Kosten den Kostenträgern verursachungsgemäß zurechnen lassen, die fixen Kosten jedoch nicht, betrifft die Kostenträgerrechnung und ist daher auch bei der Darstellung der Kostenträgerrechnung zu führen. Um Wiederholungen zu vermeiden, möchten wir uns einstweilen auf die reine Feststellung beschränken.

²⁾ Vgl. dazu auch RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 215.

weiter (als die Kostenartenrechnung, d. Verf.). Wenn es schon nicht möglich ist, bestimmte Kosten auf die Kostenträger unmittelbar abzurechnen, so ist zu untersuchen, ob sie nicht wenigstens einer Kostenstelle direkt zugerechnet werden können. Man hebt aus dem Block der Gemeinkosten (Trärgemeinkosten) diejenigen heraus, die unmittelbar für eine bestimmte Kostenstelle entstanden sind, und nennt sie Kostenstellen-Einzelkosten (Stelleneinzelkosten). Ist eine direkte Kostenzurechnung weder auf Kostenträger noch auf Kostenstellen zu erreichen, so spricht man von Kostenstellen-Gemeinkosten (Stellengemeinkosten)."¹⁾ Diese Betrachtung bezieht sich in unserem Zusammenhang auf die fixen Bestandteile der in der Kostenartenrechnung erfaßten Gemeinkosten.

Direct Costing unterscheidet sich, wie die Analyse seiner Kostenträgerrechnung im einzelnen begründen wird, im wesentlichen dadurch von anderen Systemen der Kostenrechnung, daß es die Kosten nur insoweit exakt zu verrechnen sucht, wie eine verursachungsgerechte Verrechnung überhaupt möglich ist. Aus der Möglichkeit, fixe Kosten einzelnen Kostenstellen verursachungsgerecht zuzurechnen, ergibt sich daher ein sehr wesentlicher Gesichtspunkt für den Aufbau der Kostenstellenrechnung innerhalb des Direct Costing.

Aus dieser Charakterisierung lassen sich auch bereits wichtige Aufschlüsse darüber gewinnen, wie der Betrieb in Kostenstellen aufzuteilen ist. Die Bildung von Kostenstellen hat so zu geschehen, daß sich die fixen Kosten den Kostenstellen als Einzelkosten zurechnen lassen.

Analog zur Kostenartenrechnung kann auch zum Aufbau der Kostenstellenrechnung gesagt werden, daß Direct Costing keine grundsätzlichen Unterschiede gegenüber anderen Systemen der Kostenrechnung bringt. Insofern erübrigt sich im Rahmen der vorliegenden Arbeit auch eine erschöpfende Darstellung.

¹⁾ KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 264.

Die Unterschiede zwischen der Kostenstellenrechnung des Direct Costing und derjenigen anderer Systeme der Kostenrechnung betreffen wie bei der Kostenartenrechnung nur die Gewichtung der Gliederungskriterien, die beim Aufbau zu berücksichtigen sind. Wie bei der Kostenartenrechnung die Einteilung der fixen Kosten nach ihrer Produktbezogenheit besondere Hervorhebung erfuh, so sind aus der Vielzahl der Kriterien, nach denen sich ein Gesamtbetrieb in Kostenstellen zerlegen läßt¹⁾, auch beim Aufbau der Kostenstellenrechnung die Beziehungen zwischen den fixen Kosten und einzelnen Erzeugnisarten bzw. Erzeugnisgruppen besonders zu beachten. Hieraus wird zugleich die Interdependenz zwischen der Kostenartenrechnung und der ihr nachgeschalteten Kostenstellenrechnung deutlich.

Allgemein verbindliche Ausführungen darüber, wie der Betrieb in Kostenstellen zu zerlegen ist, sind wegen der Vielfalt der möglichen Betriebsstrukturen und der sich daraus ergebenden abrechnungstechnischen Erfordernisse nur in beschränktem Umfange möglich. Soll erreicht werden, daß sich die fixen Kosten wenigstens einzelnen Kostenstellen verursachungsgerecht zurechnen lassen, so sind auch im System des Direct Costing Kostenstellen, dem Produktionsgang folgend, teils nach räumlichen, teils nach funktionellen, organisatorischen oder rein verrechnungstechnischen Gesichtspunkten zu bilden.

Den verrechnungstechnischen Gesichtspunkten ist jedoch in besonderer Weise Aufmerksamkeit zu schenken. Der

¹⁾ Vgl. hierzu z.B.:
GUTENBERG, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 133;
KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 268 ff.;
LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 62 ff.;
MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., a.a.O., S. 344 ff.

Aufbau der Kostenstellenrechnung des Direct Costing erfordert vor allem die Bildung von Kostenstellen nach Maßgabe der Erzeugnisarten, die die Stellen durchlaufen. Kostenstellen sind also so zu bilden, daß möglichst viele Stellen nur durch die Erzeugung einer Produktart in Anspruch genommen werden. Soweit dies nicht möglich ist, sollen solche Betriebsteile zu Kostenstellen zusammengefaßt werden, die nur von bestimmten Erzeugnisgruppen in Anspruch genommen werden. Nur die übrigen Bereiche des Betriebes sollen in Kostenstellen aufgeteilt werden, deren Tätigkeit die Gesamtheit der im Fertigungsprogramm enthaltenen Erzeugnisarten des Betriebes betrifft. Diese drei Gruppen von Kostenstellenarten können als Erzeugniskostenstellen, Erzeugnisgruppenkostenstellen und allgemeine Kostenstellen bezeichnet werden.

Eine derartige Gliederung des Betriebes in Kostenstellen macht es möglich, daß den einzelnen Kostenstellen als Kostenstelleneinzelkosten die in der Kostenartenrechnung unterschiedenen Fixkostenarten zugerechnet werden. Kostenstelleneinzelkosten der Erzeugniskostenstellen sind die Erzeugnisfixkosten, Kostenstelleneinzelkosten der Erzeugnisgruppenkostenstellen die Erzeugnisgruppenfixkosten und Kostenstelleneinzelkosten der allgemeinen Kostenstellen die allgemeinen Fixkosten. Hierin äußert sich wiederum die Interdependenz zwischen Kostenarten- und Kostenstellenrechnung.

Erzeugniskostenstellen sind in der Regel Hauptkostenstellen im üblichen Sinne. Erzeugnisgruppenkostenstellen sind entweder ebenfalls Hauptkostenstellen oder Hilfskostenstellen im Sinne der üblichen Terminologie. Hilfskostenstellen sind dann als Erzeugnisgruppenkostenstellen zu bezeichnen, wenn ihre Tätigkeit nur bestimmte Erzeugnisarten betrifft. Allgemeine Kostenstellen im obigen Sinne sind die "allgemeinen Kostenstellen" der üblichen Terminologie sowie Hilfskostenstellen, die für alle Produktarten des Fertigungsprogrammes arbeiten (z.B. Reparaturstellen).

Aus dieser Charakterisierung läßt sich bereits erkennen, daß die Kostenstellenrechnung des Direct Costing höchstens insoweit von der üblichen Kostenstellenrechnung unterscheidet, als sie eine weitergehende Aufspaltung des Gesamtbetriebes in Kostenstellen vornimmt. Dies schließt jedoch nicht aus, daß die Aufteilung eines Betriebes in Kostenstellen im Einzelfall bereits allen Anforderungen des Direct Costing entspricht. Die Kostenstellenrechnung kann in einem solchen Fall ohne weiteres in das System des Direct Costing übernommen werden.

Auch im System des Direct Costing läßt sich die Kostenstellenrechnung in kontenmäßiger oder in tabellarischer Form, d.h. mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens durchführen. Insoweit kann auf eine besondere Darstellung verzichtet werden.

Allerdings liegt hier zugleich die Grenze, wo graduelle Unterschiede zwischen Direct Costing und anderen Systemen der Kostenrechnung in prinzipielle umschlagen. Auf diese Unterschiede ist nunmehr einzugehen.

Der prinzipielle Unterschied zwischen Direct Costing und sonstigen Systemen der Kostenrechnung betrifft die Verrechnung der fixen Kosten. Fixe Kosten werden aus später noch näher zu erläuternden Gründen innerhalb der eigentlichen Kostenträgerrechnung des Direct Costing nicht auf die Kostenträger verrechnet. Daraus ergibt sich auch eine wesentliche Modifizierung der Aufgaben der Kostenstellenrechnung.

Die Kostenstellenrechnung kennt, da die fixen Kosten nicht auf die Kostenträger verrechnet werden sollen, ein Schlüsselungsproblem der Gemeinkosten nur insoweit, als es sich um variable Gemeinkosten handelt. Für die Verrechnung der variablen Gemeinkosten auf die einzelnen Kostenträger sind Maßgrößen zu suchen, die der Kostenverursachung entsprechen. Auch hier bestehen keine Unterschiede zu den üblichen Systemen der Kostenrechnung, sodaß auf eine gesonderte Darstellung

verzichtet werden kann¹⁾).

Die fixen Gemeinkosten hingegen werden im System des Direct Costing innerhalb der Kostenstellenrechnung nur denjenigen Kostenstellen zugerechnet bzw. an den Stellen erfaßt, die sie verursacht haben. Da sie in die Kostenträgerrechnung nicht übernommen werden, erübrigt sich sowohl die Umlage fixer Gemeinkosten vorgelagerter auf nachgelagerte Kostenstellen als auch die Bestimmung von Maßgrößen sowie die Ermittlung von Schlüsseleinheitskosten für die Umlage fixer Gemeinkosten auf die Kostenträger.

Die Kostenstellenrechnung wird dadurch wesentlich vereinfacht. Dies äußert sich am deutlichsten im Betriebsabrechnungsbogen, der nur noch die Umlagen variabler Gemeinkosten enthält, während die fixen Gemeinkosten auf den Kostenstellen verbleiben, an denen sie entstanden sind.

Besondere Erwähnung verdient bereits in diesem Zusammenhang auch die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen. Sollen innerbetriebliche Leistungen überhaupt gesondert verrechnet werden, so kommt innerhalb des Direct Costing wegen des Verzichts, fixe Kosten auf die Kostenträger zu verrechnen, nur das Kostenartenverfahren im Sinne von KOSIOL²⁾ bzw. die Einzelkostenmethode im Sinne von HARTMANN³⁾ in Frage. Die Verrechnung nur der variablen Kosten auf innerbetriebliche Leistungen wird in der Literatur über Direct Costing

¹⁾ Zum Problem der Schlüsselung von Gemeinkosten vgl. z.B.:

HEINEN, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 6 ff.;

KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 307 ff.;

MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., a.a.O., S. 345 ff.;

RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1949, S. 36 ff.

²⁾ Vgl. KOSIOL, E., a.a.O., S. 360 ff.

³⁾ Vgl. HARTMANN, B., Die Erfassung und Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen, Wiesbaden 1956, S. 27 f.

auch ausdrücklich gefordert¹⁾).

Die Aufgabe der Kostenstellenrechnung des Direct Costing besteht demnach hinsichtlich der fixen Kosten nur darin, die Beträge der einzelnen Arten von Erzeugnisfixkosten, Erzeugnisgruppenfixkosten und der allgemeinen Fixkosten für die Abrechnungsperiode zu ermitteln. Dies geschieht, indem die an den einzelnen Erzeugniskostenstellen aufgelaufenen Fixkosten nach Erzeugnisarten, die an den Erzeugnisgruppenkostenstellen aufgelaufenen Fixkostenbeträge nach Erzeugnisgruppen und die fixen Kosten der allgemeinen Kostenstellen in einer dritten Gruppe zusammengefaßt werden.

Die der obigen Konzeption der Kostenstellenrechnung entsprechende reine Form des Direct Costing mündet in einer Kostenträgerrechnung, die das einzelne Produkt nur mit variablen Kosten belastet. Sieht man von der an einer solchen Konzeption möglichen betriebswirtschaftlichen Kritik einmal ab, so scheitert ihre Verwirklichung in der Betriebspraxis bereits an rechtlichen Bestimmungen. Die daraus für den Aufbau der Kostenträgerrechnung zu ziehenden Konsequenzen haben auch entsprechende Auswirkungen im Bereich der Kostenstellenrechnung.

Letzten Endes ergibt sich bei der Untersuchung dieser Konsequenzen, daß der bisherige Aufbau und der bisherige Vollzug der Kostenstellenrechnung beibehalten werden können. Dies schließt nicht aus, daß die bereits geschilderten Verfeinerungen der Kostenstellenrechnung (z.B. Bildung von Kostenstellen nach Produktbezogenheit) selbst dann eingeführt werden müssen, wenn auch im System des Direct Costing fixe Kosten auf die Kostenträger verrechnet werden sollen²⁾).

¹⁾ Vgl. z.B.:
BOHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 40 f.;
WRIGHT, W.R., Direct Costs Are Better for Pricing, a.a.O., S. 25 f.

²⁾ Letzten Endes handelt es sich hierbei, wie später (Fortsetzung der Fußnote auf S. 108)

Besonderes Gewicht kommt jedoch nunmehr der stets getrennten Verrechnung variabler und fixer Kostenbestandteile zu. Die Kostenstellenrechnung hat demnach so zu erfolgen, daß zunächst alle variablen Kosten und erst dann alle fixen Kosten auf die Endkostenstellen verrechnet werden. Die Summen der variablen und der fixen Kosten sind je Endkostenstelle auch im Betriebsabrechnungsbogen gesondert auszuweisen. Enthält der Betriebsabrechnungsbogen noch Kostenarten, die sich aus fixen und variablen Bestandteilen zusammensetzen, so sind diese Kostenarten demnach zweifach auszuweisen: im Bereich der variablen Kosten für die Umlage der variablen Kosten und im Bereich der fixen Kosten für die Umlage der fixen Kosten. Daraus wird ersichtlich, daß der Betriebsabrechnungsbogen in seiner horizontalen Gliederung auf Grund der besonderen Bedürfnisse des Direct Costing eine Erweiterung erfahren kann. In seiner oberen Hälfte enthält er nur variable Kostenarten, die zunächst auf die Endkostenstellen umgelegt werden. Erst dann werden sämtliche fixen Kostenarten erfaßt und im unteren Teil des Betriebsabrechnungsbogens auf die Endkostenstellen umgelegt.

Im Rahmen der Kostenstellenrechnung ist hierbei insofern eine neue Aufgabe zu bewältigen, als die fixen Kosten in Nutz- und Leerkosten im Sinne von GUTENBERG¹⁾ aufgeteilt werden müssen. Nur die Nutzkosten werden auf die Endkostenstellen weitergerechnet, während die Leerkosten einstweilen bei den einzelnen Kostenstellen verbleiben. Sie werden beim Rechnungsabschluß direkt in

Fortsetzung der Fußnote 2 von S. 107:

zu zeigen sein wird, um eine Verbindung des Direct Costing mit einem System der Vollkostenrechnung. Diese Verbindung kommt dadurch zustande, daß Direct Costing als eine Vorstufe der Vollkostenrechnung behandelt wird.

¹⁾ Vgl. GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 250 ff.;
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 174 ff.;
KILGER, W., Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S. 86 ff.

die Ergebnisrechnung übernommen¹⁾).

Die Aufteilung der fixen Kosten in Nutz- und Leerkosten hat die Bestimmung der Kapazitäten sowie der Beschäftigungsgrade der einzelnen Kostenstellen für die jeweilige Abrechnungsperiode zur Voraussetzung. In dem Verhältnis, in dem der effektive Beschäftigungsgrad und die Kapazität einer Kostenstelle zueinander stehen, sind die Fixkosten dieser Stelle Nutzkosten. Die restlichen Fixkosten sind Leerkosten.

Wir sind uns bei diesen Ausführungen der Schwierigkeiten durchaus bewußt, die mit der Ermittlung brauchbarer Kennzahlen für die Kapazität²⁾ sowie der Ermittlung des Beschäftigungsgrades verbunden sind. Eine nähere Untersuchung dieser Probleme muß jedoch als Gegenstand einer selbständigen Arbeit betrachtet werden und würde daher im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu weit führen.

Die Messung der Kapazität und der Kapazitätsausnutzung bzw. des Beschäftigungsgrades macht vor allem dort Schwierigkeiten, wo sich einheitliche Maßgrößen nicht auffinden lassen oder die Kapazität an sich nicht genau bestimmt werden kann. Die Praxis ist in solchen Fällen auf die Verwendung von Näherungslösungen angewiesen. Beispielsweise kann die Normalbeschäftigung als ein Näherungswert für die Kapazität verwandt werden. Dann ist der Teil der fixen Kosten als Nutzkosten zu betrachten, der dem Verhältnis zwischen effektiver und normaler Beschäftigung entspricht.

Im Interesse theoretischer Genauigkeit sei jedoch ausdrücklich betont, daß Näherungslösungen als Ersatzlösungen betrachtet werden, deren Verwendung bei der Durchführung einer theoretisch exakten Aufteilung aus-

¹⁾ Die Begründung für diese Verrechnung ergibt sich aus der Analyse der Kostenträgerrechnung. Sie muß daher einstweilen zurückgestellt werden.

²⁾ Vgl. hierzu z.B. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 124.

schließlich mit rechnungstechnischen Schwierigkeiten begründet wird.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß sich die Kostenstellenrechnung des Direct Costing für den Fall, daß auch fixe Kosten auf die Kostenträger verrechnet werden sollen, nur dadurch von der üblichen Kostenstellenrechnung unterscheidet, daß die variablen und die fixen Kosten streng voneinander getrennt zu verrechnen sind. Auf eine nähere Beschreibung der Kostenstellenrechnung kann jedoch verzichtet werden, weil die in der bisherigen Literatur über die Kostenstellenrechnung gemachten Ausführungen im übrigen ohne weiteres auf Direct Costing übertragbar sind¹⁾).

C. Die Kostenträgerrechnung

"Die Kostenträgerrechnung baut auf der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung auf. Sie dient der Abrechnung der betrieblichen Leistungen, indem sie die in der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung gesammelten und aufbereiteten Kosten auf die Erzeugnisse verrechnet. Man spricht von Kostenträgerrechnung, da die Betriebsleistungen den Werteverzehr, also die Kosten, zu tragen haben."²⁾

- ¹⁾ Zur Kostenstellenrechnung vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 132 ff.;
HENZEL, F., Die Kostenrechnung, 2. Aufl., a.a.O., S. 143 ff.;
KOSIOL, E., Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., a.a.O., S. 251 ff.;
Derselbe, Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, a.a.O., S. 672 ff.;
LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 61 ff. und 270 ff.;
MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., a.a.O., S. 337 ff.
- ²⁾ KOSIOL, E., Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, a.a.O., S. 682.

Die Kostenträgerrechnung des Direct Costing unterscheidet sich wesentlich von derjenigen anderer Systeme der Kostenrechnung. Sie ist daher im folgenden besonders ausführlich darzustellen.

Die Kostenträgerrechnung des Direct Costing wurde in der Literatur vorwiegend aus kritischen Betrachtungen der Kostenträgerrechnungen anderer Systeme entwickelt. Die Ansatzpunkte, von denen aus der Problemkreis der Kostenträgerrechnung in der Literatur über Direct Costing untersucht wird, sind hierbei recht verschiedener Natur. In der Regel greift die Kritik jedoch die Stückkosten der Vollkostenrechnung auf.

Die Kritik der Stückkosten entzündet sich meist am Degressionseffekt der fixen Kosten, der die Stückkosten nach Maßgabe des Beschäftigungsgrades beeinflusst. Hierbei wird einerseits die Problematik des Bezugsbeschäftigungsgrades für die Umlage der fixen Gemeinkosten auf die Kostenträger analysiert¹⁾, andererseits zusätzlich²⁾ oder unabhängig davon³⁾ auf den Antagonismus zwischen preispolitischen Erfordernissen und der Entwicklung der als Preisgrundlage verwandten Stückkosten hingewiesen, die auch in der Unterbeschäftigung alle Fixkosten enthalten.

-
- 1) Vgl. z.B.:
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.),
Direct Costing, a.a.O., S. 49
PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB
1953, S. 404 ff.;
Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (RKW), Rechnungswesen im Dienste der Werkleitung, a.a.O., S. 72.
 - 2) Vgl. z.B. Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (RKW), a.a.O., S. 72.
 - 3) Vgl. z.B.:
WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O.,
S. 112 f.;
Derselbe, Direct Costs Are Better for Pricing,
a.a.O., S. 18 f.

In der Mehrzahl der Fälle wird der Problembereich der Kostenträgerrechnung von der Bewertung der Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten für die Jahresbilanz und im Zusammenhang damit von den Beziehungen zwischen Beschäftigungsgrad, Umsatz und Gewinn der Periode her aufge-
rollt¹⁾). Dabei handelt es sich vorwiegend um erfolgs-
rechnerisch orientierte Untersuchungen.

Soweit die Problematik der Stückkosten aus preispoliti-
scher bzw. erfolgsrechnerischer Perspektive beleuchtet
wird, bewegt sich die Analyse letztlich außerhalb des
Bereiches der Kostenträgerrechnung; denn die Kostenträ-
gerrechnung hat zunächst nur die Aufgabe, die Kosten
der Leistungserstellung möglichst exakt auf die Kosten-
träger zu verteilen. Dabei sind für sie lediglich die
Prinzipien der Kostenrechnung maßgebend. Preispoliti-
sche und erfolgsrechnerische Gesichtspunkte treten hin-
ter den Prinzipien der Kostenrechnung einstweilen zu-
rück. In den genannten Fällen kann die Analyse daher
nach unserer Auffassung höchstens zusätzliche, nicht
jedoch entscheidende Gesichtspunkte für den Aufbau der
Kostenträgerrechnung liefern. Insofern halten wir es
für gerechtfertigt, die aus preispolitischen bzw. er-
folgsrechnerischen Analysen abgeleiteten Argumente
nicht in die theoretische Begründung der Kostenträger-
rechnung des Direct Costing einzubeziehen.

Der Degressionseffekt der fixen Kosten veranlaßt jedoch
auch die Frage nach der Genauigkeit der Kostenträger-

1) Vgl. z.B.:

BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O.,
S. 657 ff.;

BIERMAN, H., A Way of Using Direct Costing in Finan-
cial Reporting, N.A.A. Bulletin, Nov. 1959, Section
1, S. 16 ff.;

CHAMBERS, Ch.R., A Conversion to Direct Costs,
a.a.O., S. 792;

National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.),
Direct Costing, a.a.O., S. 37 ff.;

POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in One
System, a.a.O., S. 6 f.;

YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contri-
bution to Improved Management, a.a.O., S. 362 und
364 ff.

rechnung. Diese Frage wird beispielsweise von PLAUT angeschnitten. PLAUT behauptet, daß man mit Hilfe der Kostenträgerrechnung in Mehrproduktbetrieben niemals genaue Werte ermitteln könne, wenn man auch fixe Kosten auf die Kostenträger verrechnet¹⁾.

Noch schärfere Kritik üben einige Vertreter des Direct Costing an den Stückkosten, die Fixkostenumlagen enthalten. Beispielsweise behaupten LAWRENCE und HUMPHREYS auf Grund von Untersuchungen des Degressionseffektes der fixen Kosten, solche Stückkosten seien keine wirklichen Stückkosten, sondern fiktive Beträge, die ständigen Korrekturen unterworfen seien²⁾. Aus ähnlichen Gründen bezeichnet HALFORD die Umlage fixer Kosten auf Kostenträger als ein reines Zahlenspiel ohne materielle Bedeutung³⁾.

Bereits bei den Ausführungen über das Wesen des Direct Costing wurde deutlich, daß dieses System durch die streng isolierte Behandlung fixer und variabler Kosten gekennzeichnet ist. Daher erscheint es folgerichtig, die oben im Zusammenhang mit dem Degressionseffekt der fixen Kosten angeschnittene Frage nach der Genauigkeit der Kostenträgerrechnung von einer entsprechenden Untersuchung der variablen und der fixen Kosten her aufzurollen.

Die Untersuchung der variablen und der fixen Kosten hinsichtlich ihrer Zurechenbarkeit auf Kostenträger liefert die Begründung für den Aufbau der Kostenträgerrechnung des Direct Costing aus dem eigentlichen Problemkreis der Kostenträgerrechnung heraus. Sie kann daher auch als die theoretische Grundlage der Kostenträgerrechnung des Direct Costing betrachtet werden.

¹⁾ Vgl. PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 404

²⁾ Vgl. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 18 und 99.

³⁾ Vgl. HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, a.a.O., S. 9.

Die bei dieser Analyse gewonnenen Erkenntnisse sind jedoch auch für andere Bereiche des Direct Costing bedeutsam. Einerseits lassen sich aus der Zurechenbarkeit der Kosten auf die Kostenträger Rückschlüsse für die Ausgestaltung der Kostenarten- und der Kostenstellenrechnung ziehen; insoweit liefert die Analyse der Zurechenbarkeit der Kosten zugleich eine theoretische Begründung für die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung des Direct Costing. Andererseits ergeben sich aus der Zurechenbarkeit der Kosten auch Konsequenzen, die die Erfolgsrechnung innerhalb des Direct Costing betreffen. Die Verbindung zwischen der eigentlichen Kostenträgerrechnung und der Erfolgsrechnung kommt vor allem dadurch zustande, daß erstere letzterer die Unterlagen für die Bewertung der am Ende des Abrechnungszeitraumes vorhandenen Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten zu liefern hat.

Die engen Verknüpfungen der Probleme lassen erkennen, daß die Kostenträgerrechnung das eigentliche Kernstück des Direct Costing darstellt. Wir halten es daher für zweckmäßig, im folgenden nicht nur die theoretischen Grundlagen der Kostenträgerrechnung des Direct Costing zu entwickeln, sondern zugleich die Konsequenzen aufzuzeigen, die sich aus der theoretischen Fundierung der Kostenträgerrechnung für andere Bereiche der Kostenrechnung ergeben.

Wir sind uns der Tatsache bewußt, daß die hierbei erforderlichen Erörterungen über den an dieser Stelle bei streng formaler Betrachtung ausschließlich zu behandelnden Problembereich der Kostenträgerrechnung hinausgehen. Die innere Verwandtschaft der Probleme spricht jedoch für die gesamtheitliche Entwicklung der theoretischen Grundlagen des Direct Costing aus der Kostenträgerrechnung heraus. Dies dürfte auch ein wesentlicher Grund dafür sein, daß in der bisherigen Literatur über Direct Costing in den meisten Fällen der gleiche Weg

beschritten wird¹⁾.

1. Die theoretischen Grundlagen

Die Beantwortung der Frage, inwieweit sich variable und fixe Kosten den Kostenträgern genau zurechnen lassen, hat die Wahl eines Kriteriums zur Voraussetzung, das die Beurteilung der Genauigkeit der Zurechnung ermöglicht. Dieses Kriterium ist das Kostenverursachungsprinzip.

Das Kostenverursachungsprinzip besagt in möglichst allgemeiner Formulierung, daß die Kosten den Faktoren zuzurechnen sind, die die Kostenentstehung verursacht haben. In einer derart allgemeinen Form hat SCHMALENBACH das Kostenverursachungsprinzip schon 1899 definiert, als er schrieb: "Die Unkosten müssen denjenigen Faktoren der Buchführung angerechnet werden, durch die sie entstehen."²⁾

¹⁾ Derartige Überlegungen könnten auch Veranlassung dazu geben, das System des Direct Costing insgesamt aus der Kostenträgerrechnung heraus zu entwickeln. Durch eine vorrangige Behandlung der Kostenträgerrechnung vor der Kostenartenrechnung und der Kostenstellenrechnung ließe sich in der Tat die Vorwegnahme eines Teiles der Gesichtspunkte vermeiden, die für den Aufbau der Kostenartenrechnung und der Kostenstellenrechnung des Direct Costing bedeutsam sind. Wenn wir es dennoch vorgezogen haben, die Kostenartenrechnung und die Kostenstellenrechnung vor der Kostenträgerrechnung des Direct Costing zu behandeln, so geschah dies, weil die Kostenträgerrechnung auf der Kostenartenrechnung und der Kostenstellenrechnung aufbaut und ein System der Kostenrechnung deshalb schrittweise von der Kostenartenrechnung über die Kostenstellenrechnung bis zur Kostenträgerrechnung zu entwickeln ist. Die vorrangige Behandlung der Kostenträgerrechnung hätte deshalb dem natürlichen Aufbau des Systems nicht entsprochen.

Darüber hinaus hätte die Vorwegnahme der Kostenträgerrechnung die Kenntnis solcher Probleme vorausgesetzt, die die Kostenartenrechnung und die Kostenstellenrechnung betreffen. Auch bei der vorrangigen Darstellung der Kostenträgerrechnung hätten sich somit Vorgriffe auf spätere Erörterungen nicht vermeiden lassen.

²⁾ SCHMALENBACH, E., Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, Unveränderter Nachdruck aus der Deutschen Metallindustriezeitung, 15. Jahrgang 1899, Leipzig 1928, S. 5.

Das Ziel betrieblicher Betätigung besteht letztlich nur in der Leistungserstellung. Die Kostenrechnung hat die Aufgabe, den Prozeß der Leistungserstellung rechnungsmäßig zu verfolgen. Insofern liegt der Gedanke nahe, die Betriebsleistungen in der Form der Kostenträger auch als Endziel der Kostenrechnung zu betrachten. Aus diesem Grunde wird das Kostenverursachungsprinzip in der Literatur häufig speziell im Hinblick auf die Kostenträger formuliert. Es besagt dann, "daß jedem Kostenträger die Kostenteile zugerechnet werden, die er verursacht hat, und daß alle Rechenoperationen in Richtung auf den Kostenträger - wie Erfassung, Verteilung und Zurechnung der Kosten - den Entstehungsursachen Rechnung tragen sollen"¹⁾.

"Richtig kalkulieren heißt dann die Kosten in dem Maße den Erzeugnissen zuschlagen, wie diese den Betrieb beschäftigt haben; denn ein Erzeugnis, das in seinem Werdegang vom Werkstoff bis zur letzten Ausführungsform viele, umfangreiche und wertvolle Arbeiten erfordert, muß naturgemäß mit höheren Kosten herauskommen als ein anderes, mit dem man keine besonderen Umstände zu machen braucht."²⁾

Die ausschließliche Beziehung des Kostenverursachungsprinzips auf die Kostenträger bedeutet letzten Endes, daß nur die in Produktmengen ausgedrückte Leistungserstellung als Ursache für die Kostenentstehung betrachtet wird. Von der Kostentheorie her gesehen kann diese Feststellung auch dahingehend interpretiert werden, daß nur der in Produktmengen ausgedrückte Beschäftigungsgrad als Kosteneinflußgröße gilt. Zwar legt das Wesen der Kostenträgerrechnung eine derartige Interpretation des Kostenverursachungsprinzips sehr nahe; dennoch läßt bereits diese Feststellung deutlich werden, wie problematisch eine nur auf die Leistungsein-

¹⁾ HEINEN, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 2.

²⁾ WOLTER, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, a.a.O., S. 29.

heit als Kostenursache abgestellte Rechnung ist.

Eine erschöpfende Untersuchung der Frage, nach welchen Prinzipien die Kostenrechnung ausgerichtet werden kann oder soll, würde an dieser Stelle zu weit führen. Daher müssen wir uns hier auf die Untersuchung der Konsequenzen beschränken, die sich aus der Einschränkung des Kostenverursachungsprinzips auf die Kostenträger ergeben.

Sollen dem einzelnen Kostenträger nur die Kosten zugerechnet werden, die er verursacht hat, so bedeutet dies, daß der einzelne Kostenträger nur die Kosten zu tragen hat, die durch seine Produktion zusätzlich entstehen bzw. durch den Verzicht auf seine Produktion wegfallen. Diese Kosten werden in der Kostentheorie üblicherweise als Grenzkosten bezeichnet. Bezieht man das Kostenverursachungsprinzip auf den einzelnen Kostenträger, so fordert es demnach, daß diesem seine Grenzkosten zuzurechnen sind¹⁾.

Ausgehend von der auf den einzelnen Kostenträger bezogenen Formulierung des Kostenverursachungsprinzips als Maßstab für die Genauigkeit der Kostenträgerrechnung wird die Zurechenbarkeit variabler und fixer Kosten auf Kostenträger gelegentlich auch in der Literatur über Direct Costing analysiert. Die hierbei gewonnenen Ergebnisse stimmen mit den in der sonstigen betriebswirtschaftlichen Literatur erarbeiteten weitgehend überein. Wenn sich die Kostenträgerrechnung des Direct Costing von derjenigen anderer Systeme der Kostenrechnung unterscheidet, so beruht dies im wesentlichen auf einer anderen Auswertung der bei der Analyse der Zurechenbarkeit der Kosten auf die Kostenträ-

¹⁾ Zu diesem Ergebnis führt auch die weitere Verfolgung der von AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 404 angestellten Überlegungen. AGTHE weist a.a.O. darauf hin, daß die durch die Erstellung einer Leistungseinheit verursachten und folglich dieser direkt zurechenbaren Kosten die Grenzkosten sind.

ger gefundenen Ergebnisse.

In weitgehender Analogie zu unserer früheren Untersuchung der Kategorien "Variable" und "Fixe" Kosten mit Hilfe des Funktionskriteriums und der operativen Ersatzkriterien lassen sich auch Überlegungen anstellen, die die Zurechenbarkeit dieser Kostenkategorien auf Kostenträger betreffen.

Innerhalb der Literatur über Direct Costing wird die Zurechenbarkeit der Kosten auf die Kostenträger vorwiegend mit Hilfe des Funktionskriteriums analysiert. Dies trifft in besonderem Maße auf die Veröffentlichungen von LAWRENCE und HUMPHREYS¹⁾ sowie von HEINE²⁾ zu, der sich bei seinen Ausführungen weitgehend an die beiden erstgenannten Autoren anlehnt.

LAWRENCE und HUMPHREYS sowie HEINE gehen von einer Darstellung der Größen aus, von denen die variablen und die fixen Kosten auf Grund der üblichen Begriffsbildungen abhängig sein müssen. Dabei ergibt sich entsprechend den Analysen der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie:

Die *v a r i a b l e n* Kosten sind eine Funktion der Produktmenge. Bezeichnet man die gesamten variablen Kosten mit K_v und die Produktmenge mit x , so kann man die zwischen den variablen Kosten und der Produktmenge bestehende Beziehung durch folgende Gleichung zum Ausdruck bringen:

$$K_v = F(x)$$

Die variablen Kosten werden in der Kostenrechnung regelmäßig als proportionale Kosten betrachtet. Dies trifft auch für alle Autoren zu, die sich literarisch über Direct Costing geäußert haben. Aus diesem Grunde bezeichnen beispielsweise LAWRENCE und HUMPHREYS sowie

¹⁾ Vgl. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 2 ff.

²⁾ Vgl. HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 518 f.

HALFORD die variablen Kosten pro Stück als einen konstanten Betrag¹⁾).

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit würde eine Untersuchung der Frage zu weit führen, inwieweit die Annahme kostentheoretisch gerechtfertigt ist, daß die variablen Kosten proportionalen Charakter tragen. Wir müssen uns daher auf den bereits in anderem Zusammenhang gemachten Hinweis beschränken, daß diese Annahme kostentheoretisch meist als zulässig und rechnungspraktisch als notwendig erscheint²⁾).

Soweit die variablen Kosten proportionalen Charakter tragen, kann obige Gleichung auch wie folgt geschrieben werden:

$$K_v = k_v \cdot x$$

In dieser Gleichung bedeutet k_v den konstanten Betrag der proportionalen Kosten pro Stück.

Inwieweit sich die gesamten variablen Kosten den einzelnen Kostenträgern entsprechend der eingangs entwickelten Konzeption des Kostenverursachungsprinzips exakt zurechnen lassen, kann man überprüfen, wenn man die Funktion der gesamten variablen Kosten nach der Produktmenge differenziert:

$$\frac{dK_v}{dx} = K_v' = k_v$$

Daraus wird zunächst ersichtlich, daß die Zunahme der gesamten variablen Kosten bei Vermehrung der Produktmenge um eine Einheit gleich den variablen Kosten pro Stück ist. Zugleich ergibt die Differenziation der Funktion der gesamten variablen Kosten nach der Produktmenge, daß die variablen Kosten pro Stück in vollem Umfange in die erste Ableitung der Funktion ein-

¹⁾ Vgl. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 3;
HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, a.a.O., S. 13.

²⁾ Vgl. S. 54 der vorliegenden Arbeit.

gehen, also "Grenzkosten" darstellen. Die variablen Kosten lassen sich den einzelnen Kostenträgern somit entsprechend dem Kostenverursachungsprinzip exakt zurechnen.

Diese Feststellung bedarf jedoch einer dreifachen Einschränkung:

- a) Die verursachungsgerechte Zurechnung variabler Kosten auf Kostenträger hat zur Voraussetzung, daß die variablen Kosten proportionalen Charakter tragen. Diese Voraussetzung ist deshalb zu beachten, weil die variablen Kosten in der Mehrzahl der Fälle innerhalb der Kostenartenrechnung und der Kostenstellenrechnung nicht für jeden Kostenträger gesondert, sondern für die Gesamtheit der innerhalb einer Abrechnungsperiode bearbeiteten Kostenträger erfaßt und verrechnet werden. Sie werden erst in der Kostenträgerrechnung im Wege der Durchschnittsbildung auf die einzelnen Kostenträger verteilt. Besitzen die variablen Kosten in einem solchen Falle nicht proportionalen Charakter, so entspricht auch die Verrechnung der variablen Kosten auf die Kostenträger nicht dem Kostenverursachungsprinzip (Verrechnung der Grenzkosten), sondern dem Durchschnittsprinzip (Verrechnung der durchschnittlichen variablen Kosten pro Stück)¹⁾.
- b) Die verursachungsgerechte Zurechnung der variablen Kosten auf die Kostenträger hat darüber hinaus eine entsprechend differenzierte Kostenerfassung und Kostenverrechnung zur Voraussetzung. Die verursachungsgerechte Zurechnung der variablen Kosten ist demnach nicht möglich, wenn etwa aus Gründen der Rechnungsvereinfachung²⁾ eine an sich mögliche genauere Er-

¹⁾ Zum gleichen Ergebnis kommt auf Grund anderer Überlegungen auch RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 193.
Vgl. auch BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 234.

²⁾ Vgl. dazu z.B. HEINEN, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 3.

fassung und Verrechnung unterbleibt, so daß unechte Gemeinkosten entstehen.

Soweit sich die funktionale Beziehung zwischen variablen Kosten und Kostenträgern aus technischen Gründen nicht direkt in der Maßgröße "Kostenträger" ausdrücken läßt (z.B. im Mehrproduktbetrieb), besteht das wichtigste Problem bei der Verfeinerung der Kostenrechnung in der Auffindung der Maßgrößen, die die Kostenträger bei der Kostenschlüsselung ersetzen können. Diese Maßgrößen müssen dem "Gesetz der Austauschbarkeit der Maßgrößen" im Sinne von RUMMEL entsprechen: "Man kann den Maßstab für irgendeine Größe durch einen anderen Maßstab ersetzen, wenn die Maßstäbe untereinander proportional sind."¹⁾

- c) Die verursachungsgerechte Zurechnung variabler Kosten auf einzelne Kostenträger ist grundsätzlich unmöglich, wenn es sich um Kosten einer verbundenen Produktion handelt²⁾). In einem solchen Fall repräsentiert die Variable x in den obigen Gleichungen verschiedene Erzeugnisarten gleichzeitig. Der Fall der Kuppelproduktion ist daher im folgenden aus der Betrachtung ausgeschlossen.

Hinsichtlich der *fixen* Kosten führen LAWRENCE und HUMPHREYS sowie HEINE in Übereinstimmung mit der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie aus, daß diese eine Funktion der Zeit sind. Bezeichnet man die gesamten fixen Kosten mit K_c und die Zeit mit T , so kann dieser Zusammenhang mathematisch wie folgt zum Ausdruck gebracht werden:

$$K_c = F(T)$$

¹⁾ RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 5.

²⁾ Vgl. RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 216.
Zur kostenrechnerischen Problematik der Kuppelproduktion vgl. HEINEN, E., Anpassungsprozesse und ihre kostenmäßigen Konsequenzen, Köln/Opladen 1957, S. 43 ff.; derselbe, Kostenlehre, a.a.O., S. 87 ff.

Aus der Art und Weise, wie die fixen Kosten kostentheoretisch behandelt werden, läßt sich folgern, daß der zeitabhängige Verschleiß von Produktionsfaktoren als zur Zeit proportional betrachtet wird. Unter Zugrundelegung dieser Annahme kann die letzte Gleichung auch wie folgt geschrieben werden:

$$Kc = kc \cdot t$$

In dieser Funktionsgleichung bedeutet kc den Proportionalitätsfaktor, der den Anteil der gesamten Fixkosten an einer Zeiteinheit ausdrückt. Die Zahl der Zeiteinheiten wird durch t angegeben.

Differenziert man diese Funktion nach der Zeit, so ergibt sich

$$\frac{dKc}{dt} = Kc' = kc$$

Diese Gleichung besagt, daß der pro Zeiteinheit anfallende Betrag an fixen Kosten konstant ist¹⁾.

Inwieweit sich die gesamten fixen Kosten den einzelnen Kostenträgern entsprechend der eingangs entwickelten Konzeption des Kostenverursachungsprinzips exakt zu rechnen lassen, kann man überprüfen, wenn man die Funktion der gesamten fixen Kosten nach der Produktmenge differenziert:

$$\frac{dKc}{dx} = 0.$$

Daraus wird zunächst ersichtlich, daß die fixen Kosten bei Variation der Produktmenge unverändert bleiben²⁾.

- 1) In diesem Sinne werden die fixen Kosten auch in der Literatur über Direct Costing charakterisiert. Vgl. z.B.:
HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, a.a.O., S. 13;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 12.
- 2) Diese Aussage gilt, da die der Untersuchung zugrundegelegte Funktion nur im Bereich der gegebenen Kapazität ökonomische Relevanz besitzt, selbstverständlich nur für Produktmengenvariationen innerhalb der gegebenen Kapazität.

Zugleich ergibt die Differenziation der Funktion der gesamten fixen Kosten nach der Produktmenge, daß die fixen Kosten in die erste Ableitung der Funktion nach der Produktmenge nicht eingehen. Sie lassen sich den einzelnen Kostenträgern somit *n i c h t* entsprechend dem Kostenverursachungsprinzip *exakt* zurechnen.

Welcher Teil der Gesamtkosten den einzelnen Kostenträgern entsprechend dem Kostenverursachungsprinzip *exakt* zugerechnet werden kann, läßt sich noch deutlicher durch die Differenziation der Gesamtkostenfunktion zeigen. Unter Beachtung der Annahmen, daß die variablen Kosten proportional zur Produktmenge und die fixen Kosten proportional zur Zeit sein sollen, kann man die Gesamtkostenfunktion K_g eines Einproduktbetriebes bei Verwendung der bisher eingeführten Symbole wie folgt schreiben:

$$K_g = k_v \cdot x + k_c \cdot t$$

Die Differenziation dieser Funktion nach der Produktmenge x ergibt

$$\frac{dK_g}{dx} = K_g' = K' = k_v$$

Die Höhe der Grenzkosten ist also unabhängig von der Höhe der fixen Kosten¹⁾. Letztere finden bei der verursachungsgerechten Verrechnung der Kosten auf einzelne Kostenträger keine Berücksichtigung, weil sie nicht in die Grenzkosten K' eingehen.

Die obige Differenzierung der Gesamtkostenfunktion nach der Produktmenge ergibt zugleich, daß die Grenzkosten für den Fall rein proportionaler variabler Kosten gleich den variablen Kosten pro Stück sind. Dieser Feststellung kommt für das System des Direct Costing entscheidende Bedeutung zu, weil die variablen Kosten pro Stück häufig als Ausdruck der Grenzkosten betrachtet werden.

Der definitionsbedingte Mangel einer funktionalen Be-

¹⁾ Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 232.

ziehung zwischen den fixen Kosten und der Produktmenge wird auch in der sonstigen Literatur über Direct Costing häufig hervorgehoben¹⁾). Entsprechende Ausführungen finden sich jedoch schon in der früher erschienenen betriebswirtschaftlichen Literatur²⁾).

Auch die Betrachtungen, die wir an anderer Stelle mit Hilfe des Kausalkriteriums angestellt haben, liefern eine Begründung dafür, daß sich die variablen Kosten den Kostenträgern verursachungsgerecht zurechnen lassen, die fixen Kosten dagegen nicht.

Die mit Hilfe des Kausalkriteriums angestellten Überlegungen ergaben, daß zwischen einer Leistungskomponente und einer Zeitkomponente des Verzehrs unterschieden werden muß. Kosten, die in Art und Umfang eindeutig durch die Erstellung einzelner Leistungseinheiten verursacht sind, sind stets Ausdruck der Leistungskomponente des Verzehrs. Sie lassen sich daher auch den Leistungen exakt zurechnen. Die Zeitkomponente des Verzehrs steht mit der Erstellung betrieblicher Leistungen nicht in einem dem Kostenverursachungsprinzip adäquaten Zusammenhang. An die Stelle der Leistungserstellung tritt hier als direkte Verzehrursache der Zeitablauf. Die

¹⁾ Vgl. z.B.:

CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to Better Management Control?, a.a.O., S. 700;
GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, a.a.O., S. 97;
HENRICI, S.B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., a.a.O., S. 98;
HEPWORTH, S.R., Direct Costing - The Case Against, a.a.O., S. 94; zitiert nach: GIBBS, G., a.a.O., S. 97;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 12;
NEILSEN, O., Direct Costing - The Case For, a.a.O., S. 89; zitiert nach: GIBBS, G., a.a.O., S. 97;
PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 403 ff.;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 362 f.

²⁾ Vgl. insbesondere RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 120 ff. und 211 ff.

fixen Kosten als Ausdruck der Zeitkomponente lassen sich, da zwischen Zeitablauf und Produktionsmenge keine Proportionalität besteht, nur dem Zeitablauf, nicht jedoch den Leistungseinheiten exakt zurechnen.

Zusammenfassend kann demnach gesagt werden, daß sich die variablen Kosten grundsätzlich verursachungsgerecht auf einzelne Kostenträger verrechnen lassen, soweit sie proportionalen Charakter besitzen. Fixe Kosten dagegen können nicht verursachungsgerecht auf einzelne Kostenträger verrechnet werden. Sie können, wie SCHMALENBACH schon frühzeitig feststellte, auf die Kostenträger höchstens "v e r t e i l t" werden¹⁾. "Die Verrechnung von Fixkosten auf die Leistungseinheit, wie sie in der traditionellen Durchschnittskostenrechnung vorgenommen wird, läuft letztlich darauf hinaus, Z e i t k o s t e n in S t ü c k k o s t e n zu verwandeln."²⁾

In den Konsequenzen, die aus der Zurechenbarkeit variabler und fixer Kosten auf die Kostenträger gezogen werden, unterscheidet sich Direct Costing grundlegend von den übrigen Systemen der Kostenrechnung.

Während bei sonstigen Systemen der Kostenrechnung die mangelnde direkte, d.h. dem mathematisch-funktional konzipierten Kostenverursachungsprinzip entsprechende Zurechenbarkeit durch eine indirekte Zumessung überwunden wird, ist das System des Direct Costing zunächst von dem Grundsatz beherrscht, Kosten nur soweit exakt zu v e r r e c h n e n, wie die Verrechnung dem Kostenverursachungsprinzip entspricht. Diesem Grundsatz hat der Aufbau des Systems des Direct Costing schlechthin zu entsprechen.

Da die Zurechenbarkeit von Kosten grundsätzlich davon abhängt, ob es sich um variable oder um fixe Kosten

1) SCHMALENBACH, E., Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, a.a.O., S. 14; Hervorhebung vom Verfasser.

2) AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 404; Hervorhebung im Original.

handelt, hat bereits die Kostenartenrechnung die Kosten spaltung zu berücksichtigen und demzufolge variable und fixe Kosten getrennt zu erfassen.

Weil die Beziehungen zwischen Kosten und Produktart möglichst deutlich dargestellt werden sollen, sind die fixen Kosten innerhalb der Kostenartenrechnung möglichst bereits in Erzeugnisfixkosten, Erzeugnisgruppenfixkosten und allgemeine Fixkosten zu unterteilen. Diese Unterteilung entspricht insofern dem allgemeinen Prinzip des Direct Costing, als sich beispielsweise Erzeugnisfixkosten einer Erzeugnisart nach dem Kausalprinzip zurechnen lassen, obwohl sie ihrer Höhe nach mit einer Einheit der Erzeugnisart nicht kausal verbunden sind. Die Kausalverknüpfung betrifft hierbei folglich nur die Qualität, nicht jedoch auch die Quantität.

Hinsichtlich des Grades, in dem sich Kosten als Einzelkosten verrechnen lassen, ergeben sich entsprechende Konsequenzen für den Aufbau der Kostenstellenrechnung. Wie bereits bei der Behandlung der Kostenstellenrechnung angeführt wurde, lassen sich fixe Kosten den Kostenstellen verursachungsgerecht (d.h. als Einzelkosten) zurechnen, an denen sie entstanden sind. Die fixen Kosten werden daher als Kostenstelleneinzelkosten verrechnet. Hierbei sind die fixen Kosten auch in der Kostenstellenrechnung als Erzeugnisfixkosten, Erzeugnisgruppenfixkosten und allgemeine Fixkosten zu behandeln. Dies kann, wie bereits dargestellt wurde, durch eine entsprechende Gliederung des Betriebes in Kostenstellen erreicht werden.

Neben der Zurechenbarkeit werden auch andere Wesenszüge der variablen und/oder der fixen Kosten bei der Durchführung der Kostenrechnung in Form des Direct Costing berücksichtigt.

An erster Stelle verdient hierbei die von Vertretern des Direct Costing bisweilen vertretene Auffassung Erwähnung, die fixen Kosten seien nach Ablauf der ent-

sprechenden Periode verbraucht ("exhausted")¹⁾. Dieses Argument erlangt, wie später zu zeigen sein wird, für die Erfolgsrechnung innerhalb des Direct Costing besondere Bedeutung.

Auch andere Eigenschaften der Kosten werden bei der Verrechnung in besonderen Fällen ausgewertet. Als Beispiel hierfür sei die Ausgabenwirksamkeit der Kosten genannt, die vor allem bei preispolitischen Überlegungen Bedeutung gewinnt.

2. Der Aufbau der Kostenträgerrechnung

Der Aufbau der Kostenträgerrechnung läßt sich aus den theoretischen Grundlagen der Kostenträgerrechnung unmittelbar ableiten. Dabei ist lediglich zu bedenken, daß das System des Direct Costing von dem Grundgedanken beherrscht ist, die nach ihrer Reagibilität gegenüber Beschäftigungsschwankungen eingeteilten Kosten nur soweit zu verrechnen, wie eine verursachungsgemäße Verrechnung möglich ist.

Die Kostenträgerrechnung des Direct Costing ist demnach dadurch gekennzeichnet, daß die Einrechnung fixer Gemeinkosten in die Stückkosten unterbleibt. Auf die Kostenträger werden nur die variablen Kosten (Kostenträgereinzelkosten und variable Gemeinkosten) verrechnet. Die Verrechnung variabler Gemeinkosten auf die Kostenträger erfolgt nach den üblichen Kalkulationsmethoden. Sie bedarf daher keiner besonderen Beschreibung.

Fixe Kosten lassen sich verursachungsgerecht nur bis zu den Kostenstellen verrechnen. Sie verbleiben daher einstweilen bei den Kostenstellen.

Die mangelnde Zurechenbarkeit fixer Kosten auf einzelne Kostenträger schließt nicht jegliche Beziehungen zwischen Erzeugnissen und Fixkosten aus. Wie auch in der Literatur über Direct Costing gelegentlich hervor-

¹⁾ Vgl. z.B. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 45.

gehoben wird¹⁾), lassen sich fixe Kosten der Gesamtheit aller Einheiten einzelner Erzeugnisarten, Erzeugnisgruppen oder aller Erzeugnisarten zuordnen, die während einer Periode erstellt wurden. Dieser Zuordnung liegt zwar kein direkter Kausalzusammenhang zugrunde, wie er zwischen den variablen Kosten und den einzelnen Erzeugniseinheiten festgestellt wurde; eine solche funktionale Verbindung besteht bei den fixen Kosten höchstens zur Zeit. Die Beziehung zwischen fixen Kosten und Erzeugnissen ist jedoch indirekter Natur; sie läßt sich durch Einführung einer Zeitbetrachtung herstellen. "Die indirekte Beziehung zwischen der Entstehung fixer Kosten und der Leistungserstellung ist dann darin zu sehen, daß die betriebliche Leistungserstellung ohne die Inkaufnahme dieser Verzehre nicht möglich wäre. Betrachtet man die fixen Kosten als 'Kosten der Betriebsbereitschaft', so läßt sich diese Aussage wie folgt formulieren: Eine Leistungserstellung ist erst möglich, wenn eine entsprechende Betriebsbereitschaft geschaffen worden ist."²⁾

Dieser indirekten Beziehung zwischen Erzeugnissen und fixen Kosten wird im System des Direct Costing dadurch Rechnung getragen, daß die fixen Kosten als Erzeugnisfixkosten, Erzeugnisgruppenfixkosten und allgemeine Fixkosten erfaßt und verrechnet werden. Diese Verrechnung wird jedoch bereits in der Kostenstellenrechnung abgeschlossen.

Von der Kostenstellenrechnung werden die fixen Kosten im System des Direct Costing unter Umgehung der Kosten-

¹⁾ Vgl. z.B.:

AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 405;
WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 114;
Derselbe, Direct Costs Are Better for Pricing, a.a.O., S. 21.

²⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 203 (Fußnote).

trägerrechnung direkt in die Betriebsergebnisrechnung übernommen¹⁾).

Das Ergebnis der Kostenträgerrechnung des Direct Costing besteht somit in den variablen Kosten pro Stück. Soweit die variablen Kosten proportionalen Charakter tragen, stellen die variablen Kosten pro Stück zugleich die Grenzkosten der Erzeugniseinheiten dar. Mit den vom Charakter der variablen Kosten her erforderlichen Einschränkungen kann daher auch gesagt werden, daß das Ergebnis der Kostenträgerrechnung des Direct Costing in den Grenzkosten der einzelnen Erzeugnisse besteht.

3. Die Kostenträgerrechnung als Betriebs- und Unternehmungsrechnung

Wie bereits in der Einleitung der vorliegenden Arbeit aufgezeigt wurde, hat die Kostenrechnung nicht nur betriebsbezogene, sondern auch unternehmensbezogene Aufgaben zu erfüllen. Dies äußert sich im Gegensatz zur Kostenartenrechnung und zur Kostenstellenrechnung bei der Kostenträgerrechnung deutlich schon in den zu erfüllenden *R e c h n u n g s*aufgaben, d.h. im Hinblick auf die zu ermittelnden Zahlen.

Als Betriebsrechnung hat die Kostenträgerrechnung Kennzahlen zu ermitteln, die die Einhaltung der Handlungsmaxime des Betriebes bei der Leistungserstellung zu kontrollieren erlauben.

Als Unternehmungsrechnung hat die Kostenträgerrechnung einerseits zur Ermittlung von Zahlen beizutragen, die

¹⁾ Literarisch läßt sich diese Behandlung der fixen Kosten mit der Mehrzahl der Ausführungen über das Wesen des Direct Costing belegen, über die wir in einem früheren Abschnitt berichtet haben. Vgl. darüber hinaus:
BENNINGER, L.J., Cost and Value Concepts, a.a.O., S. 278;
HENRICI, St.B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., a.a.O., S. 98;
JONES, R.K., Why Not Capacity Costing?, a.a.O., S. 14;
PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 362.

der Unternehmung bei der Verfolgung ihrer Ziele als Orientierungsmittel dienen. Das Hauptziel der Unternehmung besteht entsprechend der Einleitung der vorliegenden Arbeit in der Gewinnerzielung durch Veräußerung betrieblicher Leistungen am Markt. Die Veräußerung der Betriebsleistungen am Markt setzt Entscheidungen der Unternehmung voraus, die die Verkaufspreise der Erzeugnisse betreffen. Die dazu erforderlichen Unterlagen sind, soweit die Kosten im jeweiligen Einzelfall überhaupt preisbildende Wirkung haben, aus der Kostenträgerrechnung zu entwickeln.

Als Unternehmungsrechnung hat die Kostenträgerrechnung andererseits zur Ermittlung von Kennzahlen beizutragen, die Aufschluß darüber geben, inwieweit die Unternehmung bei ihrer Betätigung ihrer Maxime entsprochen hat bzw. entspricht. Solche Kennzahlen sind Erfolgskennzahlen. Hierbei kommt dem Periodenerfolg als Erfolgskennzahl besondere Bedeutung zu. Die Ermittlung des Periodenerfolges geschieht innerhalb der Erfolgsbilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Erstellung einer Erfolgsbilanz hat unter anderem die Bewertung der am Ende des Abrechnungszeitraumes noch nicht veräußerten Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten zur Voraussetzung. Die für die Bewertung dieser Bestände erforderlichen Zahlen müssen aus der Kostenträgerrechnung gewonnen werden.

Aus diesen Überlegungen ergeben sich drei rechnungsmäßige Aufgaben der Kostenträgerrechnung. Sie hat zunächst die im Sinne der Betriebsrechnung relevanten Kennzahlen der Wirtschaftlichkeit zu ermitteln. Darüber hinaus sind aus der Kostenträgerrechnung die Zahlen zu entwickeln, die die Unternehmung für ihre Preisentscheidungen bei der Veräußerung betrieblicher Leistungen am Markt benötigt. Schließlich müssen aus der Kostenträgerrechnung die Zahlen abgeleitet werden, mit deren Hilfe die Unternehmung Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten für die Zwecke der Erfolgsrechnung bewerten kann.

Diese drei Rechnungsaufgaben sollen im folgenden gesondert behandelt werden.

a) Die Ermittlung von Kennzahlen der Wirtschaftlichkeit

Die spezifische Kennzahl der Wirtschaftlichkeit, die die Kostenträgerrechnung ermitteln kann, sind die Stückkosten¹⁾. Die Kostenträgerrechnung des Direct Costing ermittelt nur die variablen Kosten pro Stück bzw. die Grenzkosten. Die variablen Kosten pro Stück sind das rechnerische Endergebnis der eigentlichen Kostenträgerrechnung des Direct Costing. Ihre Ermittlung bedarf daher an dieser Stelle keiner weiteren Beschreibung.

Der Wirtschaftlichkeitskontrolle dient vor allem die Auswertung der rechnungsmäßigen Ergebnisse, die das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen erarbeitet. Da die Rechnungsauswertung innerhalb der vorliegenden Arbeit in einem besonderen Abschnitt behandelt werden soll, kann die Beurteilung der variablen Kosten pro Stück als Kennzahl der Wirtschaftlichkeit einstweilen zurückgestellt werden.

b) Die Ermittlung absatzpolitisch relevanter Zahlen

Die absatzpolitischen Verhaltensweisen einer Unternehmung richten sich nach der Stellung der Unternehmung im Markt.

Verfügt die Unternehmung nur über eine schwache Marktposition, so hat sie auf die Bildung der Verkaufspreise ihrer Produkte keinen Einfluß. Die Absatzpreise sind

¹⁾ Die besondere Bedeutung der Stückkosten als Kennzahl der Wirtschaftlichkeit ergibt sich schon daraus, daß die Stückkosten den Quotienten der Relation darstellen, die der Formulierung des ökonomischen Prinzips zugrundeliegt. Aus diesem Grunde bezeichnet HEINEN die Stückkosten als "spezifische Kennzahl der Wirtschaftlichkeit" und hebt damit deren Bedeutung hervor (Kostenlehre, a.a.O., S. 33, Fußnote).

dann Daten, die die Unternehmung hinnehmen muß. Die Unternehmung kann keine Preispolitik betreiben; ihr verbleibt "nur die Möglichkeit einer Preiskontrolle, d.h. sie vergleicht die Selbstkosten der Betriebsleistungen mit dem gegebenen Marktpreis, um ihre Preisuntergrenze oder den erzielbaren Gewinn zu ermitteln und daraus entsprechende Schlüsse zu ziehen"¹⁾.

In solchen Fällen ist aus der Kostenträgerrechnung demnach nur die Preisuntergrenze als absatzpolitisch relevante Kennzahl zu entwickeln. Die Preisuntergrenze soll der Unternehmung eine Entscheidung darüber ermöglichen, ob sie die Erzeugnisse ihres Betriebes weiterhin am Markt anbieten oder die Produktion und den Absatz einstellen soll. Die hinsichtlich dieser Überlegung relevante Preisuntergrenze sind die variablen Kosten pro Stück²⁾.

Die variablen Kosten pro Stück sind das natürliche Ergebnis der Kostenträgerrechnung des Direct Costing. Verfügt eine Unternehmung über keinerlei preispolitische Möglichkeiten, so ergeben sich demnach aus absatzpolitischer Sicht keine zusätzlichen Rechnungsaufgaben, die von der Kostenträgerrechnung her zu bewältigen sind. Die für absatzpolitische Entscheidungen relevanten Kennzahlen sind im System des Direct Costing ohne weiteres verfügbar.

Besitzt die Unternehmung eine Marktstellung, die ihr eine Einflußnahme auf die Bildung der Verkaufspreise ihrer Betriebsleistungen gestattet, so hat sie die Möglichkeit, Preispolitik zu betreiben. Hierbei wird unter Preispolitik "die Summe aller Maßnahmen verstanden, die eine Unternehmung im Hinblick auf die Verkaufspreise trifft, um die betrieblichen Leistungen am Markt nach den im erwerbswirtschaftlichen Prinzip verankerten

1) HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 58.

2) Zur Ableitung dieser "Stillstandspreisuntergrenze" vgl. HEINEN, E., a.a.O., S. 227 f. und die dort angeführte Literatur.

Zielsetzungen zu veräußern. Dabei handelt es sich um die Bestimmung des günstigsten Angebotspreises für die Erzeugnisse am Markt."¹⁾

In solchen Fällen müssen aus der Kostenträgerrechnung also die Preise entwickelt werden, zu denen die Unternehmung die Erzeugnisse ihres Betriebes am Markt veräußern will. Hieraus entsteht eine neue rechnungsmäßige Aufgabe, die unter Zugrundelegung der Kostenträgerrechnung zu lösen ist: die Preiskalkulation.

Die besondere Problematik der Preiskalkulation im System des Direct Costing ergibt sich aus der Tatsache, daß einerseits die Kostenträgerrechnung nur die variablen Kosten auf die Erzeugnisse verrechnet, andererseits jedoch, wie auch in der Literatur über Direct Costing hervorgehoben wird²⁾, die fixen Kosten gedeckt sein müssen, ehe in der Periode ein Reingewinn erzielt werden kann. Die besondere Problematik der Preiskalkulation betrifft demnach zunächst die Verrechnung der fixen Kosten.

Die mangelnde Zurechenbarkeit der fixen Kosten auf einzelne Kostenträger macht, wie bei der Darstellung der Kostenträgerrechnung bereits gezeigt wurde, die Ermittlung exakter Stückkostenbeträge unter Einschluß fixer Kosten unmöglich. Berücksichtigt man, daß der Reinerfolg die Differenz zwischen Erlösen und allen aufwandsgleichen Kosten darstellt³⁾, so ergibt sich hieraus bereits, daß auch die Möglichkeit, exakte Stückgewinne zu kalkulieren, an der mangelnden Zure-

¹⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 58.

²⁾ Vgl. z.B.:
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.),
Direct Costing, a.a.O., S. 34;
WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O.,
S. 113.

³⁾ Soweit nicht ausdrücklich etwas anderes gesagt wird, nehmen wir bei der Untersuchung der Kostenrechnung als Unternehmungsrechnung wesensmäßige und verrechnungsmäßige Übereinstimmung von Kosten und Aufwendungen an.

chenbarkeit fixer Kosten auf einzelne Kostenträger scheitern muß.

Die mangelnde Zurechenbarkeit fixer Kosten auf einzelne Kostenträger hat hinsichtlich der Zurechenbarkeit von Reingewinnen auf einzelne Kostenträger entsprechende Konsequenzen. Die bei der Darstellung der Kostenträgerrechnung hinsichtlich der Zurechenbarkeit fixer Kosten auf einzelne Kostenträger entwickelte Konzeption ist bei der Erörterung der Preiskalkulation entsprechend auf die Zurechenbarkeit von Reingewinnen auszudehnen. Für die Zurechenbarkeit von Reingewinnen auf einzelne Erzeugnisse ergibt sich notwendigerweise die gleiche Konzeption, weil der Reingewinn erst nach den fixen Kosten verrechnet werden kann. Die Problematik der Preiskalkulation im System des Direct Costing betrifft demnach nicht nur die Verrechnung der fixen Kosten, sondern auch die Verrechnung von Gewinnen.

Diese Überlegungen lassen jedoch zugleich deutlich werden, daß auch die Lösung des Problems der Preiskalkulation von den theoretischen Grundlagen der Kostenträgerrechnung des Direct Costing her angestrebt werden muß.

Wie die fixen Kosten nur der Gesamtheit aller Erzeugnisse zugerechnet werden können, die während einer Periode produziert und abgesetzt werden¹⁾, so läßt sich auch der durch die Veräußerung erzielbare Reingewinn nur der Gesamtheit der in einer Periode produzierten und abgesetzten Erzeugnisse zurechnen²⁾.

1) Der Einfachheit halber sei hier unterstellt, daß die gesamte Erzeugungsmenge einer Periode auch innerhalb der Periode abgesetzt wird. Diese Annahme wird bei der späteren Erörterung der Bewertung von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten in der Erfolgsbilanz aufgehoben.

2) Vgl. z.B.:

AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 405 f.;

HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 518;

LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 2 ff., insbesondere S. 4.

Für die Erzeugniseinheit kann demnach nur gesagt werden, daß ihr Erlös, soweit er die variablen Kosten pro Stück übersteigt, zur Deckung der fixen Kosten und zur Erzielung des Gewinnes beiträgt. Daher bezeichnet man im System des Direct Costing die Differenz zwischen Erlös und variablen Kosten auch als Deckungsbeitrag¹⁾. "Für das einzelne Erzeugnis kann mit einiger

- ¹⁾ Hierbei ist zu beachten, daß der Ausdruck "Deckungsbeitrag" sich im System des Direct Costing nicht nur zur Bezeichnung der Differenz zwischen Erlösen und variablen Kosten, sondern, wie an anderer Stelle zu zeigen sein wird, auch zur Bezeichnung anderer Differenzen zwischen Erlösen und Kosten verwenden läßt. Als Deckungsbeitrag kann daher jede sinnvolle Differenz zwischen Erlösen und Kosten bezeichnet werden.

Den Begriff des Deckungsbeitrages verwenden in der deutschsprachigen Literatur beispielsweise:

AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 406 ff.;
BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 21 ff.;
KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, ZfhF 1960, S. 309;
Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (RKW), Rechnungswesen im Dienste der Werkleitung, a.a.O., S. 72;
RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 225 ff.

In der anglo-amerikanischen Literatur werden für verschiedene Arten von Deckungsbeiträgen beispielsweise folgende Ausdrücke verwandt:

Erlöse abzüglich sämtlicher variablen Kosten:

Cash Margin: •

CHAMBERS, Ch.R., A Conversion to Direct Costs, a.a.O., S. 794,

Contribution Margin:

BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting, 3. Aufl., a.a.O., S. 453.

Economic Profit:

HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, a.a.O., S. 32.

Gross Margin:

LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 54 ff.

Gross Profit:

CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to Better Management Accounting?, a.a.O., S. 704.

Fortsetzung der Fußnote auf S. 136.

Genauigkeit nur ein Bruttoerfolg ... ermittelt werden (Deckungsbeitrag des Erzeugnisses zur Deckung der fixen Kosten)."¹⁾

Das System des Direct Costing löst daher das Problem der Preiskalkulation, indem es Deckungsbeiträge auf die Erzeugnisse der Abrechnungsperiode so verteilt, daß nicht nur die fixen Kosten möglichst vollständig gedeckt, sondern darüber hinaus auch die angestrebten

Fortsetzung der Fußnote von S. 135:

Marginal Contribution:

POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in One System, a.a.O., S. 7.

Marginal Income:

KOHLER, E.L., A Dictionary for Accountants, 2. Aufl., Englewood Cliffs, 1957, S. 180;

National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 21;

RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, a.a.O., S. 74.

Merchandising Margin:

BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 656;

BENNINGER, L.J., Cost and Value Concepts, a.a.O., S. 281 f.;

KOHLER, E.L., a.a.O., S. 180;

National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), a.a.O., S. 21;

VANCAMP, H.K., The Use of the Product Profit and Loss Budget for Marginal Sales Decisions, N.A.A. Bulletin, Nov. 1960, Section 1, S. 8.

Erlöse abzüglich variabler Herstellkosten:

Gross Margin:

BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., a.a.O., S. 454;

BECKETT, J.A., a.a.O., S. 656.

Manufacturing Margin:

KOHLER, E.L., a.a.O., S. 180;

National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), a.a.O., S. 21.

Fußnote zu dieser Seite:

¹⁾ AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 406.

Gewinne erzielt werden¹⁾).

Die im Zuge der Preiskalkulation zu verteilenden Deckungsbeiträge beziehen sich sowohl auf die fixen Kosten als auch auf den Gewinn. Eine Aufspaltung der Deckungsbeiträge in solche, die der Deckung der fixen Kosten, und solche, die der Erzielung von Reingewinnen dienen, kann unterbleiben; denn ex ante läßt sich nicht feststellen, inwieweit die Deckungsbeiträge fixe Kosten decken werden und ab wann sie der Gewinnerzielung dienen. In der Regel wird angenommen, daß die den einzelnen Erzeugnissen angelasteten Deckungsbeiträge zunächst alle Fixkosten der Periode zu decken haben. Sind alle Fixkosten der Periode durch in den Erlösen der Periode erzielte Deckungsbeiträge gedeckt, so gelten die Deckungsbeiträge, die den darüber hinaus innerhalb der Periode verkauften Erzeugnissen zu verdanken sind, in voller Höhe als Gewinn.

Die Deckungsbeiträge werden demnach in *z e i t r a u m*-bezogener Betrachtung entweder in voller Höhe den fixen Kosten oder dem Reingewinn zugeordnet und nicht wie bei der üblichen Preiskalkulation in *z e i t p u n k t*-bezogener Betrachtung in Fixkostenanteile und Stückgewinnanteile aufgeteilt. Eine solche Einstellung wird nach Ernst SCHNEIDER auch in der Praxis häufig vertreten:

"Fixkosten sind in der Regel Kosten, die zeitgebunden sind. Deshalb rechnen viele Betriebe, daß sie 6 oder 8 oder 10 Monate brauchen, um die Jahres-Fixkosten zu decken, und daß sie erst in den letzten 6 oder 4 oder 2 Monaten - wenn keine Fixkosten mehr zu decken sind - den Jahresgewinn erarbeiten. Selbstverständlich werden auch Monatsberechnungen dieser Art angestellt, etwa in der Weise, daß die Jahres-Fixkosten gezwölftelt werden und errechnet wird, wie hoch der Monatsumsatz - genauer

¹⁾ Vgl. RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 234 ff.

gesagt, die Differenz zwischen proportionalen Kosten und Erlösen - sein muß, um dieses Zwölftel der Jahres-Fixkosten zu decken. Dergestalt ist es auch erst sinnvoll, einen Monats-Reingewinn zu errechnen, und es gibt Betriebe, die genau ermitteln und wissen, ob sie am 15. oder 20. Arbeitstag ihre Fixkosten gedeckt haben und wieviel restliche Arbeitstage im Monat ihnen noch bleiben, um ihren Monats-Reingewinn zu erwirtschaften."¹⁾

Über die Höhe der zu erwirtschaftenden und daher preiskalkulatorisch relevanten Deckungsbeiträge gibt die Erfolgsplanung Auskunft. Hieraus wird bereits deutlich, daß die Preiskalkulation des Direct Costing eng mit der Erfolgsplanung verbunden ist. Die Erfolgsplanung entspricht hierbei in ihrem Aufbau, wie HAY richtig hervorhebt, einer Umkehrung der üblichen staffelmäßigen Erfolgsrechnung²⁾).

Eine erschöpfende Darstellung aller im Rahmen der Erfolgsplanung anzustellenden Überlegungen liegt außerhalb des Rahmens der vorliegenden Arbeit. Daher können wir uns darauf beschränken, ein einfaches Schema der Erfolgsplanung anzuführen, das geeignet erscheint, den Weg aufzuzeigen, auf dem sich der preiskalkulatorisch relevante Deckungsbeitrag ermitteln läßt. HAY entwickelt den Deckungsbeitrag aus folgender Planungsrechnung³⁾:

-
- ¹⁾ SCHNEIDER, E., Schlußwort zur Tagung der Schmalenbach-Gesellschaft in Köln am 29. November 1957 über "Bessere Marktanpassung durch unternehmerisches Planen", ZfhF 1958, S. 138.
 - ²⁾ Vgl. HAY, L.E., Planning for Profits - How Some Executives are Doing It, The Accounting Review, April 1960, S. 236.
 - ³⁾ Derselbe, a.a.O., S. 236.
Zur Veranschaulichung wurden auch die von HAY eingesetzten Zahlen übernommen. Sie sind unabhängig von den Zahlen zu betrachten, die das später zur Durchführung der Preiskalkulation entwickelte Beispiel von WRIGHT enthält.
Daß die Höhe der preiskalkulatorisch relevanten Deckungsbeiträge von der Höhe der zu deckenden Fixkosten und den Gewinnplanungen bestimmt wird, (Fortsetzung der Fußnote auf S. 139)

Einzubehaltender Gewinn	200 000,-	
Geplante Dividenden	200 000,-	
Plangewinn nach Besteuerung	400 000,-	
Gewinnsteuern	400 000,-	
Plangewinn vor Besteuerung	800 000,-	

Fixe Kosten:

Zinsen	50 000,-	
Abschreibungen	50 000,-	
Gehälter	150 000,-	
Versicherungen etc.	50 000,-	300 000,-

<u>Geplanter Deckungsbeitrag</u>	<u>1 100 000,-</u>
----------------------------------	--------------------

Besondere Betonung muß auf die Feststellung gelegt werden, daß bei der Preiskalkulation im System des Direct Costing grundsätzlich nur eine V e r t e i - l u n g von D e c k u n g s b e i t r ä g e n auf die Kostenträger beabsichtigt ist, nicht jedoch eine möglichst exakte, beispielsweise nach einer entsprechend erweiterten Konzeption des Kostenverursachungsprinzips ausgerichtete V e r r e c h n u n g. Der Leitgedanke der Verteilung der Deckungsbeiträge auf die einzelnen Kostenträger besteht darin, daß den einzelnen Erzeugnissen Deckungsbeiträge in dem Umfange zuzuteilen sind, wie sie es bei den gegebenen Marktverhältnissen nach den Erwartungen der Unternehmung zu tragen vermögen. In diesem Sinne kann auch gesagt werden, daß sich die preiskalkulatorische Behandlung von fixen Kosten und Gewinnen im System des Direct Costing stets am Tragbarkeitsprinzip ausrichtet.

Das Wesen der auf die einzelnen Erzeugnisse im Zuge der

Fortsetzung der Fußnote 3 von S. 138:

hebt auch die National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.) in ihrem Forschungsbericht über Direct Costing, a.a.O., S. 35 hervor.

Preiskalkulation zu verteilenden Deckungsbeiträge läßt bereits erwarten, daß die Preiskalkulation des Direct Costing verfahrensmäßig erfolgt, indem entsprechende Bruttoaufschläge auf die variablen Kosten für die einzelnen Erzeugnisse gemacht werden¹⁾.

Diese Kalkulationsweise entspricht in ihrer methodischen Grundstruktur der Handelsspannenrechnung, wie sie bei der Kalkulation von Angebotspreisen in Handelsbetrieben Anwendung findet²⁾.

Die Höhe der Bruttoaufschläge, die auf die variablen Kosten pro Stück bzw. die gesamten variablen Kosten der Produktions- und Absatzmenge einer Erzeugnisart für die Abrechnungsperiode vorzunehmen sind³⁾, richtet

¹⁾ Vgl. z.B.:

HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, a.a.O., S. 98 ff.;

WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 114 ff.;

Derselbe, Direct Costs Are Better for Pricing, a.a.O., S. 18 ff.

²⁾ Vgl. hierzu beispielsweise:

HENZEL, F., Die Kostenrechnung, 2. Aufl., a.a.O., S. 280;

NIESCHLAG, R., Aktuelle Fragen der Handelskalkulation, Vortrag, gehalten auf der Jahrestagung der Arbeitsgemeinschaft der Lebensmittel-Filialbetriebe e.V., am 14. Oktober 1958 in Baden-Baden, Sonderdruck o.J.;

SEYFFERT, R., Wirtschaftslehre des Handels, 3. Aufl., Köln/Opladen 1957, S. 532 ff.

In ähnlichem Sinne ist auch die "Divisions"- oder "Massenkalkulation im Handelsbetriebe" bei KOSIOL zu verstehen; vgl. KOSIOL, E., Warenkalkulation in Handel und Industrie, 2. Aufl., Stuttgart 1953, S. 56 ff.

³⁾ Der Bruttoaufschlag ist als Prozentsatz für die stückbezogene Betrachtung und die gesamtheitliche Betrachtung gleich, wenn die variablen Kosten proportionalen Charakter tragen und demzufolge die variablen Kosten pro Stück konstant sind. Für den Bruttoaufschlag finden sich in der amerikanischen Literatur die beiden Ausdrücke "P/V-Rate" (Profit-Volume-Rate) bei WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 114; Derselbe, Direct Costs Are Better for Pricing, a.a.O., S. 20 ff. und (Fortsetzung der Fußnote auf S. 141)

sich, kalkulatorisch betrachtet, nach drei Größen:

1. der Höhe der zu verteilenden Fixkosten
2. der Höhe des erstrebten und daher zu kalkulierenden Gewinnes
3. der für die Abrechnungsperiode ex ante bestimmten bzw. erwarteten und der Kalkulation daher zugrundegelegten Produktions- und Absatzmenge.

Die Höhe der auf die Gesamtheit aller Erzeugnisse einer Abrechnungsperiode zu verteilenden Fixkosten ergibt sich durch Aufsummierung der auf die Erzeugnisart entfallenden Erzeugnisfixkosten, der ihr zugeteilten Erzeugnisgruppenfixkosten und der ihr zugeteilten allgemeinen Fixkosten.

Der durch die Veräußerung einer Erzeugnisart pro Abrechnungsperiode zu erzielende und der Erzeugnisart daher preiskalkulatorisch ex ante zuzurechnende Gewinn ergibt sich aus der Gesamterfolgsplanung der Unternehmung für die betreffende Periode. Die Erfolgsplanung wird insbesondere von den Erwartungen bestimmt, die die Unternehmung über die Marktentwicklung hegt.

Sowohl die Höhe der durch eine Produktart in einem Abrechnungszeitraum zu deckenden Fixkosten als auch ihres Anteiles am Reingewinn der Unternehmung werden ex ante nach dem Tragbarkeitsprinzip bestimmt. Das Ziel der Preiskalkulation besteht demnach darin, die einzelnen Erzeugnisse in dem Maße mit Bruttoaufschlägen auf die variablen Kosten pro Stück zu belasten, daß der Markt zu den geforderten Preisen gerade die

Fortsetzung der Fußnote 3 von S. 140:

"Marginal Income Ratio" bei
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.),
Direct Costing, a.a.O., S. 35.
In der deutschsprachigen Literatur findet sich für
den Bruttoaufschlag bei PAULSSON FRENCKNER, T., Die
Bestimmung des Produktionsprogramms als Anwendungs-
beispiel der Linearplanung, ZfhF 1958, S. 567 ff.
der Ausdruck "Beitragsprozentsatz".

von der Unternehmung geplanten Absatzmengen aufnimmt.

Die der Preiskalkulation zugrundezulegende Produktions- und Absatzmenge einer Erzeugnisart ergibt sich aus der Produktions- und Absatzplanung.

Die Preiskalkulation des Direct Costing hat demzufolge die Planung der durch die einzelnen Erzeugnisarten zu erzielenden Deckungsbeiträge (Bruttoaufschläge) für fixe Kosten und Gewinn sowie die Planung der zu erzielenden Absatzmengen zur Voraussetzung. Sowohl Deckungsbeiträge als auch Absatzmengen stellen Erwartungsgrößen dar.

Der Gang der Preiskalkulation läßt sich nunmehr an Hand eines bei WRIGHT entwickelten Zahlenbeispiels¹⁾ wie folgt beschreiben²⁾:

Gegeben sei ein Betrieb, der drei verschiedene Erzeugnisarten A, B und C produziert. Die Erzeugnisse B und C sollen teilweise die gleichen Kostenstellen durchlaufen, so daß die durch diese Kostenstellen hervorgerufenen Fixkosten als Erzeugnisgruppenfixkosten der Produkte B und C aufgefaßt werden können⁺). Erzeugnis A sei produktionstechnisch von den Erzeugnissen B und C unabhängig, so daß bei ihm Erzeugnisgruppenfixkosten nicht auftreten⁺).

Unter Berücksichtigung der Marktlage halte die Unternehmung es für richtig, die Erzeugnisgruppenfixkosten

¹⁾ Vgl. WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 114;
Derselbe, Direct Costs Are Better for Pricing, a.a.O., S. 20.

Alle im folgenden mit ⁺ bezeichneten Angaben finden sich nicht bei WRIGHT und wurden von uns zur Verfeinerung in das Beispiel eingebaut. Im übrigen verwenden wir die von WRIGHT angegebenen Zahlen.

²⁾ In ähnlicher Weise beschreibt auch AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 416 ff. die Methodik der Preiskalkulation.

gleichmäßig auf die beiden Erzeugnisarten B und C zu verteilen. Aus ähnlichen Gründen sollen auch die allgemeinen Fixkosten gleichmäßig auf die Erzeugnisarten A, B und C verteilt werden¹⁾).

Die Erwartungen der Unternehmensleitung hinsichtlich der Absatzmöglichkeiten sowie ihre Gewinnerzielungsabsichten kommen in folgender Tabelle zum Ausdruck:

Erzeugnis- Rechnungs- größe	A	B	C
Produktions- und Absatzmenge Stück ⁺⁾	1 000	2 000	5 000
Variable Kosten insgesamt DM	5 000,-	14 000,-	34 000,-
Variable Kosten pro Stück DM	5,-	7,-	6,80
Fixe Kosten DM:			
Erzeugnisfixkosten ⁺⁾	1 500,-	2 000,-	3 500,-
Erzeugnisgruppenfixkosten ⁺⁾	-	1 000,-	1 000,-
Allgemeine Fixkosten ⁺⁾	<u>1 000,-</u>	<u>1 000,-</u>	<u>1 000,-</u>
Insgesamt	2 500,-	4 000,-	5 500,-
Gewinn DM	2 500,-	2 000,-	500,-
Deckungsbeitrag DM (Fixe Kosten + Gewinn)	5 000,-	6 000,-	6 000,-
Bruttoaufschlag (= Deckungsbeitrag)			
in % der variablen Kosten ⁺⁾	100	44,4	17,6
in % der Erlöse	50	30	15

¹⁾ Aufspaltungen der fixen Kosten in Erzeugnisfixkosten
(Fortsetzung der Fußnote auf S. 144)

Bei der Preiskalkulation werden zunächst den gesamten variablen Kosten für die in der Periode zu erstellen- und abzusetzenden Erzeugnisse die durch die Erlöse zu deckenden Fixkosten und Gewinne gegenübergestellt. Aus den den einzelnen Erzeugnisarten zugeordneten Fixkosten und Plangewinnen werden Deckungsbeiträge gebildet und in Prozent der variablen Kosten ausgedrückt. Die Deckungsbeiträge können auch in Prozent der geplanten bzw. erwarteten Erlöse ausgedrückt werden. Die geplanten bzw. erwarteten Erlöse ergeben sich aus der Aufsummierung der entsprechenden Größen der variablen Kosten, der fixen Kosten und der Gewinne je Erzeugnisart. Als Prozentzahlen sind die Deckungsbeiträge gleich den Bruttoaufschlägen, die bei der Preiskalkulation zu verwenden sind.

Die Verkaufspreise für die einzelnen Erzeugnisarten können grundsätzlich auf zwei Wegen errechnet werden:

1. Division der gesamten variablen Kosten und der gesamten Deckungsbeiträge durch die Produktions- und Absatzmengen je Erzeugnisart:

Produkt A:

Variable Kosten	DM	5 000,-	Produktions- und
Deckungsbeiträge	DM	<u>5 000,-</u>	Absatzmenge Stück:
Plan-Erlöse	DM	10 000,-	1 000
Verkaufspreis:	10 000	:	1 000 = <u>10,- DM/Stück</u>

Produkt B:

Variable Kosten	DM	14 000,-	Produktions- und
Deckungsbeiträge	DM	<u>6 000,-</u>	Absatzmenge Stück:
Plan-Erlöse	DM	20 000,-	2 000
Verkaufspreis:	20 000	:	2 000 = <u>10,-DM/Stück</u>

Fortsetzung der Fußnote 1 von S. 145:

sten, Erzeugnisgruppenfixkosten und allgemeine Fixkosten nimmt WRIGHT nicht vor. Er weist stattdessen alle einer Erzeugnisart hier differenziert zugerechneten Fixkosten in einer Summe aus.

Produkt C:

Variable Kosten	DM 34 000,-	Produktions- und
Deckungsbeiträge	DM 6 000,-	Absatzmenge Stück:
Plan-Erlöse	DM 40 000,-	5 000
Verkaufspreis:	40 000 : 5 000 =	<u>8,- DM/Stück</u>

2. Verrechnung des Bruttoaufschlages auf die variablen Kosten pro Stück:

Produkt A:

Variable Kosten pro Stück	DM 5,-
Bruttoaufschlag 100 %	DM <u>5,-</u>
Verkaufspreis	<u>10,- DM/Stück</u>

Entsprechend sind auf die variablen Kosten pro Stück der Produkte B und C Bruttoaufschläge von 44,4 % bzw. 17,6 % zu verrechnen.

Wird der Bruttoaufschlag bzw. Deckungsbeitrag nicht in Prozent der variablen Kosten, sondern in Prozent der Erlöse ausgedrückt, so ist obige "Auf-Hundert-Rechnung" durch eine "Im-Hundert-Rechnung" zu ersetzen. Diesen Weg beschreitet WRIGHT bei der Beschreibung der Preiskalkulation¹⁾. Er folgt dabei der allgemein in der Literatur über Direct Costing feststellbaren Gepflogenheit, den Deckungsbeitrag als Prozentzahl auf die Erlöse zu beziehen. Dies erscheint im Hinblick auf die später darzustellende Erfolgsauswertung zweckmäßig.

Drückt man den geplanten Deckungsbeitrag d in Prozent der Erlöse²⁾ aus, so gibt er an, wieviel Prozent der

¹⁾ Vgl. WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 114;
Derselbe, Direct Costs Are Better for Pricing, a.a.O., S. 21.

²⁾ Diesen Deckungsbeitrag d bezeichnet WRIGHT a.a.O. als "P/V-Rate".

Erlöse zur Deckung der fixen Kosten sowie zur Erzielung eines Reingewinnes verfügbar sein sollen. Die Differenz zwischen 100 % und diesem Deckungsbeitrag ($100 - d = a$) gibt also an, wieviel Prozent des gesuchten Verkaufspreises die variablen Kosten pro Stück betragen dürfen. Der Verkaufspreis p läßt sich dann aus folgender Formel errechnen:

$$p = \frac{\text{Variable Kosten pro Stück} \times 100}{a}$$

H

In dem angeführten Beispiel von WRIGHT ergeben sich für die Größe a bei den drei Produktarten A, B und C die Werte 50, 70 und 85. Setzt man diese Werte in die obige Gleichung nebst den entsprechenden Beträgen für die variablen Kosten pro Stück ein, so erhält man die gleichen Angebotspreise wie bei den bisher dargestellten Rechnungsformen.

Befindet sich die Unternehmung absatzpolitisch in einer schwierigen Situation, so kann sie zur Belegung des Absatzes auch niedrigere Angebotspreise setzen, indem sie kurzfristig auf Gewinne und gegebenenfalls auch die Deckung derjenigen Fixkosten verzichtet, die kurzfristig nicht ausgabenwirksam sind. Falls die Liquiditätsslage es erlaubt, kann die Unternehmung auch auf die Deckung kurzfristig ausgabenwirksamer Fixkosten vorübergehend verzichten.

Im ersten Falle werden bei der Bestimmung der pro Erzeugnisart und Abrechnungsperiode zu erzielenden Deckungsbeiträge die Gewinne, im zweiten Falle auch die nicht kurzfristig ausgabenwirksamen Fixkosten¹⁾ und im dritten Fall zusätzlich die kurzfristig ausgabenwirksamen Fixkosten in dem Maße ausgeschieden, das unter Berücksichtigung der gegebenen Marktlage erforderlich

¹⁾ Vgl. z.B.:

AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 416 ff.;
RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 234 ff.

und im Hinblick auf die Liquiditätslage der Unternehmung vertretbar erscheint.

Da der Rechnungsgang im übrigen der gleiche bleibt, kann auf eine gesonderte Darstellung der entsprechenden Kalkulationen verzichtet werden.

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang jedoch die Beurteilung des Direct Costing als Teilkostenform zur Erreichung preis- und beschäftigungspolitischer Ziele. Als derartige Teilkostenformen werden in der betriebswirtschaftlichen Literatur vor allem die Grenzkosten, die Partialkosten, die Prozentualkosten und die Optimalkosten diskutiert¹⁾.

Wie HEINEN nachweist, führen diese Teilkostenformen vor allem deshalb in der Regel nicht zum gewünschten Ziel, weil "ihre Entwicklung ... mathematisch-funktional mit der Entwicklung der Gesamtkosten verbunden ist"²⁾. "Aus diesem Grunde bezeichnet sie HEINEN auch als "gebundene Teilkostenformen"³⁾.

Eine mathematisch-funktional mit der Entwicklung der Gesamtkosten in Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad korrelierte Preiskalkulation kann nur dann zum gewünschten Ziel führen, wenn der Entwicklung der Gesamtkosten eine entsprechende Struktur der Nachfrage am Markt gegenübersteht. Dies trifft jedoch in der Regel nicht zu. "Die kostentheoretischen Tatbestände im Betrieb finden nicht notwendigerweise Analogien in der Struktur und der Entwicklung der Nachfrage am Markt."⁴⁾

Daher folgert HEINEN: "Eine Teilkostenform, die allen in der Praxis möglichen Datenkonstellationen gerecht zu werden vermag, muß sich ... frei der herrschenden Marktsituation anpassen können. In diesem Sinne muß es

¹⁾ Vgl. insbesondere HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 227 ff. und die dort aufgeführte Literatur.

²⁾ Derselbe, a.a.O., S. 328; vgl. auch S. 330.

³⁾ Derselbe, a.a.O., S. 328.

⁴⁾ Derselbe, a.a.O., S. 330.

sich also um eine f r e i e Teilkostenform handeln."¹⁾

Die Preiskalkulation des Direct Costing behandelt Gewinne und fixe Kosten bei der Bestimmung der zu verrechnenden Bruttoaufschläge grundsätzlich als frei variierbare, d.h. völlig elastische Kalkulationselemente. Daher erfüllt sie die von HEINEN im obigen Zitat an eine funktionsfähige, freie Teilkostenform gestellten Anforderungen.

Nach HEINEN sind weiterhin folgende Grundsätze zu beachten, wenn aus preis- und beschäftigungspolitischen Gründen Teilkosten ermittelt, d.h. Preise kalkuliert werden, die nicht alle Kosten decken:

- "1. Die Teilkosten haben die überschlägig mit den variablen Kosten gleichgesetzte Preisuntergrenze zu beachten und müssen
2. auch diejenigen fixen Kosten einschließen, auf deren Deckung die Unternehmung nicht verzichten kann, wenn sie ihre Liquidität aufrechterhalten will.
3. Teilkostendeckungen müssen langfristig durch Kostenüberdeckungen ausgeglichen werden."²⁾

Auch diese Grundsätze werden bei der Preiskalkulation des Direct Costing konsequent beachtet:

1. Die variablen Kosten pro Stück sind das natürliche Ergebnis der Kostenträgerrechnung des Direct Costing und bilden die Grundlage für die Preiskalkulation. Da auf die variablen Kosten pro Stück höchstens Aufschläge verrechnet werden, die der Abdeckung fixer Kosten und der Erzielung von Gewinnen dienen, Abzüge von den variablen Kosten pro Stück im Rahmen der Preiskalkulation jedoch nie erfolgen, ist auch die Einhaltung der absoluten Preisuntergrenze gesichert.
2. Auch kurzfristig ausgabenwirksame Fixkosten lassen sich bei der Preiskalkulation des Direct Costing,

¹⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 330; Hervorhebung im Original kursiv.

²⁾ Derselbe, a.a.O., S. 335.

wie weiter oben ausgeführt wurde, als nicht elastische Elemente verrechnen. Damit ist auch der Beitrag der Preiskalkulation zur Sicherung der Liquidität der Unternehmung geleistet.

3. Die Preiskalkulation des Direct Costing ermöglicht langfristig den Ausgleich von Kostenunterdeckungen durch Kostenüberdeckungen, weil die Bruttoaufschläge auf die variablen Kosten bei entsprechender Marktlage auch Gewinne enthalten.

Ein weiterer Vorteil der Preiskalkulation des Direct Costing als preis- und beschäftigungspolitische Teilkostenform besteht darin, daß sie nicht eindeutig auf die Erreichung eines bestimmten Beschäftigungsgrades festgelegt ist. Wie HEINEN nachweist, besteht ein wesentlicher Nachteil der gebundenen Teilkostenformen auch darin, "daß ... die Beschäftigungsstabilisierung im Betriebsoptimum angestrebt wird, obwohl die gewinnmaximale Produktionsmenge in der Regel über dem Betriebsoptimum liegt."¹⁾ Dies trifft für alle Fälle zu, in denen die Gesamtkostenkurve nicht bis zur Kapazitätsgrenze linear verläuft.

Beachtet man zusätzlich, daß das erwerbswirtschaftliche Prinzip als Handlungsmaxime der Unternehmung nicht unbedingt mit der Maximierung des absoluten Gewinnes identisch zu sein braucht²⁾, so ergeben sich hieraus zusätzliche kritische Einwendungen gegen die gebundenen Teilkostenformen.

Auch diesen Umständen läßt sich im Rahmen der Preiskalkulation des Direct Costing Rechnung tragen. Die Preiskalkulation kann nach der Interpretation des erwerbswirtschaftlichen Prinzips ausgerichtet werden, die die jeweilige Unternehmung ihrer Tätigkeit zugrundelegt.

¹⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 330.

²⁾ Beispielsweise kann das erwerbswirtschaftliche Prinzip auch auf die Maximierung der Rentabilität oder die Erzielung eines angemessenen Gewinnes ausgerichtet sein.

Schließlich ist zu beachten, daß die gebundenen Teilkostenformen als Methoden der Preiskalkulation nur in Einproduktbetrieben mit genügender Genauigkeit angewandt werden können. Im Gegensatz dazu läßt sich die Preiskalkulation des Direct Costing auch bei Mehrproduktbetrieben verwenden.

Ohne daß eine erschöpfende Untersuchung des Problems der preis- und beschäftigungspolitischen Teilkostenformen als Kalkulationsmethoden erforderlich ist, kann daher gesagt werden, daß Direct Costing alle Anforderungen erfüllt, die an eine funktionsfähige Teilkostenform gestellt werden müssen. So betrachtet ist die Preiskalkulation des Direct Costing auch die "freie Teilkostenform", die HEINEN als zweckentsprechendes Instrument für die Preis- und Beschäftigungspolitik von Unternehmung und Betrieb fordert¹⁾.

c) Die Ermittlung der Werte von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten für die Erfolgsbilanz

Die Frage, wie am Ende einer Abrechnungsperiode noch vorhandene Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten bei der Erstellung der Erfolgsbilanz zu bewerten sind, wird in der Literatur über Direct Costing sehr lebhaft diskutiert.

Eine einheitliche Auffassung hat sich einstweilen noch nicht durchgesetzt. Die Autoren, die sich zur Frage der Bewertung von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten äußern, beschränken sich in der Mehrzahl der Fälle darauf, die verschiedenen Wertmaßstäbe zu untersuchen und Gesichtspunkte herauszuarbeiten, die für und gegen diese Wertmaßstäbe sprechen²⁾. In der Regel legen sie

¹⁾ Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 335.

²⁾ Vgl. z.B.: BENNINGER, L.J., Cost and Value Concepts, a.a.O., S. 278;
HENRICI, St.B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., a.a.O., S. 98;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 47 ff.;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 371 ff.

sich jedoch nicht auf eine bestimmte Auffassung fest.

Die Ermittlung der in die Erfolgsbilanz für Bestände einzusetzenden Beträge geschieht allgemein in der Weise, daß die vorhandenen Bestandsmengen mit dem jeweiligen Wert der Bestandseinheit multipliziert werden¹⁾. Als Wert pro Einheit gelten bei Beständen, die vom Markt bezogen wurden, die Anschaffungskosten bzw. der Einstandspreis²⁾, bei Beständen, die das Ergebnis produktiver Betätigung im Betriebe sind, die Herstellungskosten³⁾, d.h. der auf die Bestandseinheit entfallende Stückkostenbetrag (ohne Vertriebskosten).

Diese Betrachtung zeigt zunächst, weshalb die Kostenträgerrechnung erfolgsrechnerische Bedeutung besitzt: Die Stückkosten werden in der Kostenträgerrechnung ermittelt. Zugleich ergibt sie auch schon einen Ansatzpunkt dafür, wie die Frage der Bewertung von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten⁴⁾ in der Literatur über Direct Costing diskutiert wird.

Die Kostenträgerrechnung des Direct Costing verzichtet darauf, fixe Kosten auf die Kostenträger zu verrechnen.

¹⁾ Der im folgenden anzustellenden Untersuchung wird die dynamische Erfolgsbilanz zugrundegelegt, die die Ermittlung des exakten Periodenerfolges zum Ziele hat. Fragen bilanzpolitischer Unterbewertung bleiben ebenso aus der Untersuchung ausgeschlossen wie Probleme der Kapitalerhaltung. Wir unterstellen ein stabiles Preisniveau.

²⁾ Vgl. hierzu z.B.:
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 61 ff.;
Derselbe, Handelsbilanzen, a.a.O., S. 97 f.
und 151 ff.

³⁾ Vgl. hierzu z.B. HEINEN, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S. 99 f. und 156 f.

⁴⁾ Zur Vereinfachung der Ausdrucksweise werden wir im folgenden nur noch von "Beständen" sprechen. Falls nicht ausdrücklich etwas anderes gesagt wird, sind damit stets Bestände an unverkauften Halb- und Fertigfabrikaten gemeint.

Daher liegt die Folgerung sehr nahe, daß die Bewertung von Beständen in der Erfolgsbilanz ebenfalls nur zu variablen Kosten geschehen sollte. Diese Auffassung wird in der Literatur über Direct Costing bisweilen auch vertreten¹⁾).

Inwieweit sich die Auffassung theoretisch rechtfertigen läßt, daß Bestände in der Erfolgsbilanz nur zu variablen Kosten zu bewerten sind, soll später untersucht werden. Wir beschränken uns vorerst auf die Darstellung der in der Literatur über Direct Costing vertretenen Auffassungen.

Aus der Kostenträgerrechnung heraus entsteht keine zusätzliche Rechenaufgabe, wenn die Bestände in der Erfolgsbilanz nur zu variablen Kosten bewertet werden sollen; denn die für eine solche Bewertung erforderlichen variablen Kosten pro Stück sind das natürliche Ergebnis der Kostenträgerrechnung des Direct Costing. Von diesen Werten müssen gegebenenfalls lediglich eingerechnete variable Vertriebskosten subtrahiert werden.

Die Begründung dafür, daß Bestände in der Erfolgsbilanz nur zu variablen Kosten aktiviert werden sollen, ist in

¹⁾ Folgende Autoren fordern die variablen Kosten als ausschließlichen Bewertungsmaßstab für die Aktivierung von Beständen in der Erfolgsbilanz:
LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 45 und 65 ff.;
PLAUT, H.G., Die Grenzplankostenrechnung, in: Fortschritte in der Planungsrechnung, a.a.O., S. 74.
Das Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft berichtet in "Rechnungswesen im Dienste der Werkleitung", a.a.O., S. 71 von einem praktischen Fall, in dem Bestände nur zu variablen Kosten aktiviert werden.
Unabhängig von Direct Costing wird diese Auffassung bisweilen auch in der deutschen Literatur vertreten. Vgl. z.B.:
BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 134;
KRONENBERG, R., Die Bewertung der Bestandsveränderungen der halbfertigen und fertigen Erzeugnisse in Handels- und Steuerbilanz, Der Betrieb 1952, S. 914.

der Literatur über Direct Costing nicht einheitlich.

Aus der Theorie des Direct Costing wird bisweilen das Argument abgeleitet, die fixen Kosten seien Ausdruck zeitabhängigen Verzehrs. Nach Ablauf der Periode seien sie deshalb "verbraucht" (exhausted), was bedeutet, daß die betreffenden Produktionsfaktoren einen entsprechenden Teil ihrer Eignung verloren haben, zur Erstellung von Gütern beizutragen. Daher müßten die fixen Kosten stets der Periode angelastet und folglich als Aufwand in die Gewinn- und Verlustrechnung der Periode übernommen werden, in der sie entstanden sind. Fixkostenaktivierungen hätten aus den gleichen Gründen zu unterbleiben¹).

Auf Grund ähnlicher Überlegungen bezeichnet KRONENBERG unabhängig von Direct Costing aktivierte Fixkosten sogar als "zusätzliche Buchgewinne", die keine realisierten Gewinne darstellen²). Die Aktivierung fixer Kosten wird hier sogar mit dem Ausweis nicht realisierter Gewinne gleichgesetzt.

Weiterhin wird der Ausschluß fixer Kosten aus der Bewertung von Beständen in der Erfolgsbilanz auch mit dem Argument begründet, daß die Gewinne nur von den Verkäufen der Periode direkt abhängig sein dürften, weil Gewinne nur durch Verkäufe und nicht durch Produktion auf Lager erzielt würden. Zwischen Gewinnen und Verkäufen bzw. Erlösen einer Periode bestehen nach dieser Auffassung funktionale Beziehungen, die durch keine zusätzliche Variable gestört werden dürfen. Preisschwankungen

¹) Vgl. z.B.:
HENRICI, St.B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., a.a.O., S. 98;
LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 45 und 65 ff.;
LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distribution Cost Analysis, a.a.O., S. 79.

²) KRONENBERG, R., Die Bewertung der Bestandsveränderungen der halbfertigen und fertigen Erzeugnisse in Handels- und Steuerbilanz, a.a.O., S. 914.

werden aus dieser Betrachtung implizit ausgeklammert. Gleiches gilt auch für alle anderen Kosteneinflußgrößen außer dem Beschäftigungsgrad¹⁾).

Eine eventuelle Korrelation zwischen Gewinnen und Absatzmengen bzw. Erlösen aufeinanderfolgender Perioden wird dann gestört, wenn die Schlußbestände der Perioden schwanken und mit anteiligen Fixkosten in den Erfolgsbilanzen aktiviert werden.

Die Zusammenhänge zwischen Gewinnen, Absatzmengen, Erlösen und Bestandsveränderungen lassen sich an folgendem Beispiel darstellen:

Gegeben sei ein Einproduktbetrieb. Am Anfang der ersten Periode seien keinerlei Bestände vorhanden. Die während der Periode produzierte Erzeugnismenge x_{a1} ²⁾ soll auch während der Periode zu einem konstanten Preis von p pro Einheit abgesetzt werden. Bezeichnet man den Gesamterlös einer Periode mit E , so läßt sich der Gesamterlös der betrachteten Periode aus folgender Gleichung errechnen:

$$(1) \quad E_1 = x_{a1} \cdot p$$

Bezeichnet man den Gesamtreingewinn einer Periode mit G , die variablen Kosten pro Stück mit k_v und die fixen Kosten einer Periode mit K_c , so läßt sich der Reingewinn bei ausschließlich proportionalen variablen Kosten

¹⁾ Vgl. z.B.:

BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 657 f.;
LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 45;
MUTH, F.J., An Evaluation of Direct Costing, The Controller, Febr. 1957, S. 67; zitiert nach:
CAUFIELD, Ch.F., A Favorable Appraisal of Direct Costing, a.a.O., S. 24;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 45.

²⁾ Der zweite (numerische) Index soll im folgenden die Periode bezeichnen, in der die gekennzeichnete Größe entstanden ist. Der numerische Index bei E , G und K_c hat die gleiche Bedeutung.

aus folgender Gleichung errechnen:

$$(2) \quad G_1 = E_1 - x_{a1} \cdot kv - Kc_1$$

Unter Berücksichtigung der Erlösgleichung (1) läßt sich die Gewinngleichung (2) umschreiben in

$$(3) \quad G_1 = x_{a1} \cdot p - x_{a1} \cdot kv - Kc_1 \quad \text{oder}$$

$$(4) \quad G_1 = x_{a1}(p - kv) - Kc_1$$

In Gleichung (4) bedeutet die Differenz $(p - kv)$ den Beitrag, den der Erlös pro Einheit zur Abdeckung der fixen Kosten und zur Erzielung des Gewinnes der Periode liefert. Dieser Deckungsbeitrag ist entsprechend unseren eingangs gesetzten Prämissen konstant.

Da Bestände am Ende der Abrechnungsperiode nicht vorhanden sind, gehen alle fixen Kosten automatisch zu Lasten des Periodenergebnisses. Die einzige Variable auf der rechten Seite der Gewinngleichung (4) ist demnach die Absatzmenge x_a . Daraus wird ersichtlich, daß der Gewinn über den Erlös ausschließlich mit der Absatzmenge funktional verbunden ist.

Auch in einer zweiten Periode soll die Produktmenge x_a erzeugt und abgesetzt werden. Darüber hinaus werde jedoch die Menge x_b produziert, die am Ende der Periode noch nicht verkauft ist. Sie ist demzufolge als Bestand in die Erfolgsbilanz zu übernehmen.

Der Erlös der zweiten Periode ergibt sich wieder aus der Erlösgleichung

$$(5) \quad E_2 = x_{a2} \cdot p$$

Wird der unveräußerte Bestand am Ende der zweiten Periode nur zu variablen Kosten in die Erfolgsbilanz eingestellt¹⁾, so lautet die Gewinngleichung für diese

¹⁾ Der hochgestellte numerische Index soll im folgenden die Varianten des Beispiels innerhalb einer Periode zum Ausdruck bringen.

periode wie folgt:

$$(6) \quad G_2^1 = E_2 - kv(x_{a2} + x_{b2}) - Kc_2 + x_{b2} \cdot kv$$

In dieser Gleichung bringt der letzte Summand $x_{b2} \cdot kv$ die Aktivierung des Bestandes x_b zu variablen Kosten zum Ausdruck. Unter Berücksichtigung der Erlösgleichung (5) läßt sich die Gewinngleichung (6) auf folgende Form bringen:

$$(7) \quad G_2^1 = x_{a2}(p - kv) - Kc_2$$

Es ergibt sich also der gleiche Gewinn wie in der ersten Periode, obwohl in der zweiten Periode mehr produziert wurde. Der Gewinn ist wiederum mit dem Absatz bzw. dem Erlös funktional verbunden.

Wird der unveräußerte Bestand zu variablen Kosten zuzüglich anteiliger Fixkosten in der Erfolgsbilanz aktiviert, so ist die Gewinngleichung wie folgt umzuschreiben:

$$(8) \quad G_2^2 = E_2 - kv(x_{a2} + x_{b2}) - Kc_2 + \left[x_{b2} \cdot kv + \frac{Kc_2}{x_{a2} + x_{b2}} \cdot x_{b2} \right]$$

In dieser Gleichung stellt die in die eckige Klammer gesetzte Summe den Betrag dar, zu dem der Bestand in der Erfolgsbilanz aktiviert wird. Unter Berücksichtigung der Erlösgleichung (5) läßt sich die Gewinngleichung (8) auf folgende Form reduzieren:

$$(9) \quad G_2^2 = x_{a2}(p - kv) - Kc_2 \cdot \frac{x_{a2}}{x_{a2} + x_{b2}}$$

Aus dieser Gleichung wird ersichtlich, daß die fixen Kosten bei der Gewinnermittlung nicht mehr in voller Höhe vom erzielten Erlös subtrahiert werden, sondern nur noch zu dem Teil, der dem Anteil der in der Periode veräußerten Erzeugnismenge an der Gesamtproduktions-

menge entspricht.

Der Gewinn ist daher nicht mehr ausschließlich mit der Absatzmenge funktional verbunden. Er hängt überdies von dem Umfang der Fixkostenaktivierungen ab, die sich nach Maßgabe der Bestandsveränderungen ergeben. Die Gewinngleichung enthält nunmehr zwei unabhängige Variable: die Absatzmenge und die Bestandsmengenveränderung.

Ist die Maßgröße für die Messung des Beschäftigungsgrades die Produktmengeneinheit und beachtet man, daß Bestandsmengenveränderungen gleich der Differenz zwischen Produktions- und Absatzmenge einer Periode sind, so kann man auch sagen, daß der Gewinn der Periode nunmehr von den beiden unabhängigen Variablen Absatzmenge und Beschäftigungsgrad beeinflusst wird.

So gesehen kann die Auffassung, der Periodengewinn dürfe nur mit der Absatzmenge bzw. dem Periodenerlös korreliert sein, auch dahingehend interpretiert werden, daß dem Beschäftigungsgrad der Charakter einer Gewinneinflußgröße abgestritten werden soll. Dieser Gesichtspunkt verdient im Hinblick auf die kritische Auseinandersetzung mit der dargestellten Auffassung besondere Beachtung.

Schließlich wird die Bewertung von Beständen in der Erfolgsbilanz zu variablen Kosten auch mit rechnungspraktischen Gesichtspunkten begründet. Einerseits wird betont, daß die Ermittlung der Bestandswerte in diesem Falle sehr einfach ist; andererseits wird darauf hingewiesen, daß aus der Bewertung der Bestände nur zu variablen Kosten auch Vorteile für andere Aufgaben des Rechnungswesens erwachsen (z.B. Entscheidungsrechnungen und Liquiditätsrechnungen bzw. Finanzplanungsrechnungen)¹⁾. Auch die Problematik des Bezugsbeschäftigungsgrades für die Verrechnung fixer Kosten auf die Kostenträger wird bisweilen hervorgehoben²⁾.

1) Vgl. z.B. National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 49.

2) Vgl. z.B. PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 352 ff.

Nach einer zweiten Anschauung sollen bei der Bewertung von Beständen in der Erfolgsbilanz auch fixe Kosten berücksichtigt werden.

Die Begründungen dafür, daß fixe Kosten in die Bewertung von Beständen einbezogen werden sollen, werden meist nicht der theoretischen Konzeption des Direct Costing entnommen. Stattdessen werden vorwiegend rechnungspraktische Gesichtspunkte angeführt, die für die Einbeziehung fixer Kosten in die Bewertung von Beständen bei der Aufstellung der Erfolgsbilanz sprechen.

Die Berücksichtigung nicht nur variabler, sondern auch anteiliger fixer Kosten bei der Bewertung von Beständen wird häufig damit begründet, daß es sich hierbei um die übliche und allseits anerkannte Bewertungsmethode handele. Bisweilen werden zur Bekräftigung dieser These sogar offizielle Stellungnahmen und Gutachten von Fachverbänden angeführt¹⁾. Besonderes Gewicht wird auch auf den Hinweis gelegt, daß der Bewertung von Beständen in der Erfolgsbilanz nur zu variablen Kosten steuerrechtliche Schwierigkeiten entgegenstehen²⁾.

1) Vgl. z.B.:

BOHM, H.B., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 49 ff.;
MOONITZ, M., und NELSON, C.L., Recent Developments in Accounting Theory, The Accounting Review, April 1960, S. 207 f.;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 47 f.;
RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, a.a.O., S. 75;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 372 f.

2) Vgl. z.B.:

BOCK, G., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 642;
CHAMBERS, Ch.R., A Conversion to Direct Costs, a.a.O., S. 797;
HENRICI, St. B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., a.a.O., S. 99;
PLAUT, H.-G., Die Grenzplankostenrechnung, in: Fortschritte in der Planungsrechnung, a.a.O., S. 74;
YOUNG, B.J., a.a.O., S. 373.

Ein weiteres Argument für die Aktivierung auch anteiliger Fixkosten wird darin gesehen, daß die ermittelten Erfolgsszahlen vergleichbar sein müssen. Die Bewertung von Beständen nur zu variablen Kosten störe den Zeitvergleich mit solchen Perioden, für die bei der Bewertung der Bestände in der Erfolgsbilanz auch fixe Kosten berücksichtigt wurden. Ebenso werde der zwischenbetriebliche Vergleich mit solchen Unternehmen gestört, die in die Bewertung von Beständen auch fixe Kosten einbeziehen¹⁾.

Gegen die Bewertung von Beständen nur zu variablen Kosten wird auch eingewandt, daß sie die Bilanz als Grundlage für Kreditverhandlungen unbrauchbar mache oder die Beurteilung der Kreditwürdigkeit auf der Grundlage der Bilanz zumindest negativ beeinflusse, weil das Umlaufvermögen unterbewertet werde²⁾. Auch dieser Gesichtspunkt wird dann umgekehrt als Argument dafür betrachtet, daß fixe Kosten bei der Bewertung von Beständen einzurechnen sind.

BECKETT³⁾ verzichtet ebenso wie DONACHIE⁴⁾ auf eine besondere Begründung dafür, daß Bestände in der Erfolgsbilanz zu variablen und anteiligen Fixkosten bewertet werden müssen. Er weist lediglich darauf hin, daß zur

¹⁾ Vgl. z.B.:

BOCK, G., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 638;
CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to Better Management Accounting?, a.a.O., S. 708;
HENRICI, St.B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., a.a.O., S. 99;
RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, a.a.O., S. 76;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 375.
Unabhängig von Direct Costing findet sich die gleiche Auffassung beispielsweise auch bei HENZEL, F., Die Kostenrechnung, 2. Aufl., a.a.O., S. 252.

²⁾ Vgl. z.B.:

CHIUMINATTO, P.M., a.a.O., S. 705;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 50;
RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, a.a.O., S. 76.
Fußnoten 3 und 4 vgl. S. 160.

Erreichung verschiedener Zwecke auch mit verschiedenen Kosten gerechnet werden müsse. Dies bedeutet für den hier behandelten Zusammenhang, daß sowohl die Bestandsbewertung zu variablen Kosten als auch diejenige zu variablen und anteiligen fixen Kosten für einzelne Rechnungszwecke sinnvoll und notwendig ist.

Auf die theoretischen Grundlagen der Kostenträgerrechnung des Direct Costing im besonderen und des Direct Costing als System im allgemeinen wird bei der Begründung dafür, daß Bestände bei der Erstellung der Erfolgsbilanz zu variablen und anteiligen fixen Kosten bewertet werden sollen, kaum Bezug genommen. Bemerkenswerte Ansatzpunkte in dieser Richtung finden sich nur bei BIERMAN und in dem Forschungsbericht der "National Association of Cost Accountants".

BIERMAN¹⁾ widerspricht der von Vertretern des Direct Costing häufig geäußerten Auffassung, fixe Kosten dürfen auf Kostenträger nicht verrechnet werden, weil zwischen fixen Kosten und Kostenträgern kein hinreichender Zusammenhang bestehe. Er begründet seine Auffassung, daß zwischen Erzeugnissen und Fixkosten ein solcher Zusammenhang doch bestehe, mit der Theorie der Opportunity Costs, d.h. der Theorie des Grenznutzentgangs.

Dieser Ansatzpunkt reicht jedoch, wie sich aus den Darlegungen von HEINEN²⁾ entnehmen läßt, nicht aus, um den Zusammenhang zwischen Erzeugniseinheiten und fixen Kosten rechnungsmäßig exakt erfaßbar zu machen. Die Theorie des Grenznutzentgangs ermöglicht höchstens die Be-

Fortsetzung der Fußnoten von S. 159:

³⁾ Vgl. BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 657.

⁴⁾ Vgl. DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, a.a.O., S. 26 ff.

Fußnoten zu dieser Seite:

¹⁾ Vgl. BIERMAN, H., A Way of Using Direct Costing in Financial Reporting, a.a.O., S. 14 f.

²⁾ Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 204, Fußnote 1. Die Bemessung fixer Abschreibungskosten auf der Grundlage des Schrottwertes der betreffenden Anlagen führt zu keinem befriedigenden Ergebnis.

stimmung des Kostengüterwertes. Sie gibt jedoch keinen Aufschluß über die Zurechenbarkeit von Kosten auf Kostenträger. Um diese Zurechenbarkeit jedoch geht es letztlich auch bei der Bewertung von Beständen in der Erfolgsbilanz.

Im Forschungsbericht der "National Association of Cost Accountants"¹⁾ wird darauf hingewiesen, daß die Erstellung betrieblicher Leistungen ohne Verwendung derjenigen Faktoren nicht möglich wäre, die fixe Kosten verursachen. Hier wird demnach der gleiche indirekte Zusammenhang zwischen Kosten und Produkten angeführt, den auch HEINEN beschreibt²⁾ und der im übrigen das entscheidende Argument dafür darstellt, daß in anderen Systemen der Kostenrechnung fixe Kosten auf Kostenträger verrechnet werden.

Der Frage, in welchem Umfang fixe Kosten bei der Bewertung von Beständen zu berücksichtigen sind, wird in der Literatur über Direct Costing keine besondere Aufmerksamkeit gewidmet. Offensichtlich hält man eine Erörterung dieser Frage umso mehr für überflüssig, als man sich sowieso häufig auf die übliche und daher allgemein bekannte Rechnungspraxis beruft. In der Regel sind daher Fixkostenzuschläge auf der Grundlage der Normalbeschäftigung des Betriebes anzunehmen. Die Normalbeschäftigung wird auch ausdrücklich als Zuschlagsgrundlage genannt³⁾.

Das Problem der Bestandsbewertung in der Erfolgsbilanz bleibt, wie obige Ausführungen erkennen lassen, in den

¹⁾ Vgl. Direct Costing, a.a.O., S. 49.

²⁾ Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 203 f. (Fußnote).

³⁾ Vgl. z.B.:
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 21 und 35;
BIERMAN, H., A Way of Using Direct Costing in Financial Reporting, a.a.O., S. 15, nennt als Bezugsbeschäftigungsgrade für die Verrechnung fixer Kosten außer der Normalbeschäftigung auch die Planbeschäftigung und die Istbeschäftigung.

bisherigen literarischen Untersuchungen des Direct Costing letztlich ungelöst. Auf Grund der Vielschichtigkeit, durch die sich dieses Problem auszeichnet, kann die Lösung auch im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht erschöpfend untersucht werden. Dennoch möchten wir wenigstens einen Ansatzpunkt für eine derartige Lösung aufzeigen.

Die Untersuchung des Verzehrs der betrieblichen Produktionsfaktoren mit Hilfe des Kausalkriteriums hat ergeben, daß der Verzehr entweder leistungsbedingt oder zeitbedingt ist. An dieser Stelle ist eine weitere Analyse nur hinsichtlich des zeitbedingten Verzehrs erforderlich, da nur der zeitbedingte Verzehr in fixen Kosten ausgedrückt wird und ausschließlich die Frage der Aktivierbarkeit fixer Kosten zur Diskussion steht.

Verlieren Produktionsfaktoren unabhängig davon, ob und in welchem Maße sie bei der betrieblichen Leistungserstellung genutzt werden, mit dem Zeitablauf ihre Fähigkeit, in ökonomisch sinnvoller Weise zur Leistungserstellung beizutragen, so bedeutet dies, daß das Nutzungspotential der Produktionsfaktoren nicht über die Zeit konservierbar ist. Der Mangel der Konservierbarkeit des Nutzungspotentials kann jedoch, kostentheoretisch betrachtet, durch die Produktion auf Lager überwunden werden. Dies läßt sich mit Hilfe einer einfachen Modellbetrachtung zeigen.

Es sei angenommen, daß eine Unternehmung in einer ersten Periode aus im vorliegenden Zusammenhang nicht erklärungsbedürftigen Gründen über keinerlei Absatzmöglichkeiten verfügt. In einer zweiten Periode sollen jedoch Absatzmöglichkeiten bestehen, die über das Leistungsvermögen des Betriebes pro Periode weit hinausgehen. Die in dieser Periode erzielbaren Preise sollen konstant sein und über den Kosten der Produktion liegen, so daß der Gesamterlös einen Gewinn abwirft.

Verzichtet die Unternehmung angesichts der Tatsache,

daß sie in der ersten Periode keine Absatzmöglichkeiten hat, auf jegliche Produktion, so geht das mit dem Zeitablauf verbundene Leistungspotential der betrieblichen Produktionsfaktoren verloren und kann nicht zur Erzielung von Gewinnen genutzt werden. Die fixen Kosten der Periode sind als Periodenaufwand zu verrechnen. Insofern entsteht ein effektiver Periodenverlust.

Veranlaßt die Unternehmung auf Grund der Tatsache, daß sie in der zweiten Periode entsprechende Absatzmöglichkeiten erwartet, auch in der ersten Periode die volle Ausnutzung der betrieblichen Kapazitäten, indem sie auf Lager produzieren läßt, so kann man sagen, daß sie das in den Produktionsfaktoren zeitgebundene Leistungspotential auf die Fertigprodukte überträgt. Da die Fertigprodukte lagerfähig sind (zugleich auch: Nur wenn die Fertigprodukte lagerfähig sind) und somit nicht kurzfristig entwertet werden, kann man schließen, daß das Leistungspotential der Produktionsfaktoren in den Fertigprodukten konserviert wird. Diese Feststellung erscheint gerechtfertigt, wenn sich die Fertigprodukte in der zweiten oder einer späteren Periode gewinnbringend oder kostendeckend veräußern lassen.

Diese Überlegung kann als eine Begründung dafür angesehen werden, daß die fixen Kosten der ersten Periode im angenommenen Fall in voller Höhe bei der Erstellung der Jahresschlußbilanz aktiviert werden. Insofern entsteht dann für diese Periode weder ein Verlust noch ein Gewinn.

Erweisen sich die Erwartungen der Unternehmensleitung als richtig, so erscheint es ex post als gerechtfertigt, daß in der ersten Periode auf Lager produziert wurde. Innerhalb der zweiten Periode kann die Unternehmung, wenn die Kapazitäten des Betriebes in beiden Jahren voll ausgelastet werden, durch den Absatz der Produktionsmenge von zwei Perioden gegenüber der ersten Variante unseres Beispiels (vollständiger Produktions-

verzicht in der ersten Periode) den doppelten Erlös erzielen. Daraus resultiert ceteris paribus auch eine entsprechende Erhöhung des Gesamtgewinnes für die beiden Perioden.

Die obige Interpretation der "Produktion auf Lager" (Konservierung des Leistungspotentials von Produktionsfaktoren in Fertigerzeugnissen) kann als Begründung dafür angeführt werden, daß die entsprechenden Fixkosten aktiviert werden. Ähnliche Gedankengänge liegen u.E. auch der Aufteilung der fixen Kosten in Nutzkosten und Leerkosten bei GUTENBERG¹⁾ zugrunde. Soweit das Leistungsvermögen von Produktionsfaktoren, die einem zeitbedingten Verzehr unterliegen, durch die Erstellung ökonomisch verwertbarer Leistungen genutzt wird, stellen die "Zeitkosten" dieser Produktionsfaktoren Nutzkosten dar und besitzen daher das gleiche Maß an Aktivierbarkeit wie die variablen Kosten. So gesehen läßt sich die Aktivierbarkeit von fixen Kosten auch aus der Theorie der Nutzkosten bei GUTENBERG ableiten.

Diese Betrachtung ermöglicht zugleich die Entwicklung eines theoretisch einwandfreien Kriteriums dafür, inwieweit fixe Kosten aktivierungsfähig sind. Fixe Kosten sind höchstens insoweit aktivierungsfähig, wie sie Nutzkosten darstellen. Die Theorie der Nutzkosten ergibt somit einen zumindest vom betriebswirtschaftlich-theoretischen Standpunkt aus einwandfreien Maßstab dafür, was unter einem "angemessenen" Umfang bei der Aktivierung von "Betriebs- und Verwaltungskosten" in § 133 Ziff. 1 Abs. 3 AktG zu verstehen ist²⁾³⁾.

¹⁾ Vgl. GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 250 ff.

²⁾ Vgl. dazu auch HEINEN, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S. 100.

³⁾ Wir sind uns bei der Entwicklung dieser theoretischen Konzeption der Tatsache vollauf bewußt, daß bei einer erschöpfenden Begründung der Aktivierbarkeit fixer Kosten mit Hilfe der Theorie der Nutzkosten noch zahlreiche Nebenbedingungen berücksichtigt (Fortsetzung der Fußnote auf S. 165)

Unbeschadet der Tatsache, daß wir im folgenden mit Rücksicht auf die handels- und steuerrechtlichen Bindungen der Rechnungspraxis sowie die Einfachheit der Rechnung einen Weg aufzeigen werden, wie sich fixe Kosten für die Bewertung von Beständen in der Erfolgsbilanz doch in die Kostenträgerrechnung einbeziehen lassen, sei hier zunächst eine Lösung angedeutet, die der theoretischen Struktur des Direct Costing entspricht und daher vom theoretischen Standpunkt aus als die genauere vorzuziehen wäre.

Die mangelnde Zurechenbarkeit fixer Kosten läßt es vom theoretischen Standpunkt her gesehen als unmöglich erscheinen, daß fixe Kosten in den Bestandswert einer Erzeugniseinheit einbezogen werden. Als Wert einer Bestands e i n h e i t sind daher bei der Erstellung der Erfolgsbilanz nur die variablen Kosten pro Stück zu betrachten.

Dies schließt jedoch nicht aus, daß für Erzeugnis a r - t e n, Erzeugnis g r u p p e n und das Fertigungsprogramm des Betriebes i n s g e s a m t E r z e u g - n i s f i x k o s t e n , E r z e u g n i s g r u p -

Fortsetzung der Fußnote 3 von S. 164:

tigt werden müssen. Da die vorliegende Arbeit eine erschöpfende Analyse nicht zuläßt, seien wenigstens zwei Problemkreise genannt, denen nach unserer Auffassung bei der Begründung der Aktivierbarkeit von fixen Kosten besondere Bedeutung zukommt. An erster Stelle ist die Bedeutung der Unternehmererwartungen für die Produktion auf Lager zu beachten. Auf diesen Erwartungen basiert letztlich die Entscheidung der Unternehmung, eine Produktion auf Lager zu veranlassen. Mit Recht weist GUTENBERG in anderem Zusammenhang darauf hin, daß die "Erwartungen" bzw. die aus ihnen ... resultierenden 'Verhaltensweisen' eine Kosteneinflußgröße dar(stellen), die in der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie als neue, zusätzliche Variable eingebaut werden muß" (Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 258). Dies läßt sich auf unseren Zusammenhang dahingehend umdeuten, daß die Erwartungen zu einer Gewinneinflußgröße werden, weil Kosten negative Gewinneinflußgrößen sind. Werden die Fixkosten der ersten Periode im angenommenen Beispiel aktiviert, so resultiert dies letztlich aus den Erwartungen der Unternehmungsleitung. (Fortsetzung der Fußnote auf S. 166)

pen fixkosten und allgemeine Fixkosten gesondert in dem Maße aktiviert werden, wie sie sich auf die Bestandsmengen beziehen und Nutzkosten darstellen.

Durch die gesonderte Aktivierung variabler und fixer Kosten wird den theoretischen Grundlagen des Direct Costing in vollem Umfange entsprochen: Variable Kosten werden pro Erzeugnisseinheit, fixe Kosten pro Erzeugnisart, Erzeugnisgruppe bzw. für das Fertigungsprogramm insgesamt für einen Abrechnungszeitraum aktiviert. Überdies trägt man mit der gesonderten Aktivierung variabler und fixer Kosten dem Bemühen, variable und fixe Kosten möglichst weitgehend getrennt zu verrechnen, auch bei der Erstellung der Erfolgsbilanz Rechnung.

Die Aktivierung fixer Kosten steht somit unbeschadet der Art und Weise, wie sie in der Regel vollzogen wird, nicht notwendigerweise im Widerspruch zur theoretischen Konzeption des Direct Costing.

Werden bei der Bestandsbewertung im Zuge der Bilanzerstellung auch fixe Kosten berücksichtigt und sollen die fixen Kosten, wie es der üblichen Rechnungspraxis entspricht, in den Wert der Bestandseinheit einbezogen werden, so entsteht eine neue rechnungsmäßige Aufgabe, die aus der Kostenträgerrechnung des Direct Costing heraus gelöst werden muß. Daher ist nunmehr aufzuzeigen, wie diese Aufgabe gelöst werden kann.

Der Wert der Bilanzbestände läßt sich analog zu den

Fortsetzung der Fußnote 3 von S. 164:

An zweiter Stelle ist zu untersuchen, inwieweit gesagt werden kann, daß fixe Kosten Nutzkosten sind. Der Umfang, in dem Fixkosten Nutzkosten darstellen, läßt sich umso leichter ermitteln, je genauer die Kapazitäten der betreffenden Produktionsfaktoren bestimmt werden können. Daraus wird umgekehrt ersichtlich, daß die Aktivierung fixer Kosten umso bedenklicher ist, je weniger von einer Kapazität eines Produktionsfaktors gesprochen werden kann (z.B. Verwaltung).

Verkaufspreisen ermitteln. Unterschiede bestehen nur insofern, als die zu verrechnenden Bruttoaufschläge sich ausschließlich auf die fixen Kosten und nicht auf den Gewinn beziehen und die der Rechnung zugrundeliegenden Zahlen Istzahlen bzw. Normalzahlen sind (und nicht, wie bei der Preiskalkulation, Plan- bzw. Erwartungsgrößen).

Der auf die variablen Kosten zu verrechnende Fixkostenzuschlag kann aus einer Übersicht entnommen werden, die in ihrer Anlage der bei der Preiskalkulation verwandten Kosten- und Gewinnplanung entspricht, jedoch die entsprechenden Istwerte der abzurechnenden Periode enthält. Stimmt die Produktionsmenge der abzurechnenden Periode mit der der Kosten- und Gewinnplanung zugrundegelegten Menge überein, so kann die Bestandsbewertung auch direkt aus der Kosten- und Gewinnplanung der Preiskalkulation abgeleitet werden.

Bei der Ermittlung der Bestandswerte für die Erfolgsbilanz sind aus den variablen und aus den fixen Kosten nicht aktivierungsfähige Kostenarten (z.B. Vertriebskosten) auszuschneiden. Ebenso sind fixe Kosten nur soweit in die Rechnung einzubeziehen, als sie Nutzkosten darstellen. Befindet sich der Betrieb in Unterbeschäftigung, so sind beispielsweise die effektiven Fixkosten nur im Verhältnis zwischen tatsächlicher und maximal möglicher Beschäftigung in die Rechnung aufzunehmen.

Im folgenden Zahlenbeispiel sollen nicht aktivierungsfähige Kostenarten und Leerkosten nicht enthalten sein.

Der auf die variablen Kosten zu verrechnende Fixkostenzuschlag ergibt sich aus der Relation zwischen den Fixkosten pro Erzeugnisart, die dem Bezugsbeschäftigungsgrad entsprechen (d.h. die Nutzkosten), und den variablen Kosten, die auf die im Bezugsbeschäftigungsgrad ausgedrückte Produktmenge entfallen.

Geht man davon aus, daß die der Kosten- und Gewinnpla-

nung ex ante bei der Preiskalkulation zugrundegelegten Erzeugnismengen ex post mit den tatsächlichen Produktionsmengen übereinstimmen, der Bezugsbeschäftigungsgrad diesen Produktmengen entspricht und der Betrieb also nicht unterbeschäftigt war, so kann die Ermittlung der Bestandswerte für die Erfolgsbilanz an Hand des zur Preiskalkulation entwickelten Beispiels wie folgt beschrieben werden¹⁾:

Produkt A:

Variable Kosten der effektiven Produktionsmenge	5 000,-	DM
Fixe Kosten	2 500,-	DM
Fixe Kosten in % der variablen Kosten der Ist-Menge	50 %	
Variable Kosten pro Stück	5,-	DM
Fixkostenzuschlag 50 %	2,50	DM
Bestandswert pro Einheit	<u>7,50</u>	<u>DM</u>

Produkt B:

Variable Kosten der effektiven Produktionsmenge	14 000,-	DM
Fixe Kosten	4 000,-	DM
Fixe Kosten in % der variablen Kosten der Ist-Menge	28,6 %	
Variable Kosten pro Stück	7,-	DM
Fixkostenzuschlag 28,6 %	2,-	DM
Bestandswert pro Einheit	<u>9,-</u>	<u>DM</u>

Produkt C:

Variable Kosten der effektiven Produktionsmenge	34 000,-	DM
Fixe Kosten	5 500,-	DM
Fixe Kosten in % der variablen Kosten der Ist-Menge	16,2 %	
Variable Kosten pro Stück	6,80	DM
Fixkostenzuschlag 16,2 %	1,10	DM
Bestandswert pro Einheit	<u>7,90</u>	<u>DM</u>

¹⁾ Im folgenden sind die Produktionsmengen- und Kostenzahlen des Beispiels als Istgrößen der abgelaufenen Periode zu betrachten. Nur Absatzmenge und demzufolge Gewinne sollen kleiner sein, als in der Kosten- und Gewinnplanung ex ante angenommen wurde.

Die Ermittlung der Bestandswerte für einzelne Erzeugniseinheiten kann auch retrograd geschehen, indem von den Verkaufspreisen Abschläge gemacht werden, die den Gewinn und die nicht aktivierungsfähigen Kosten (z.B. Vertriebskosten und Leerkosten) betreffen. Unter der Voraussetzung, daß nicht aktivierungsfähige Kosten nicht enthalten sind, läßt sich die retrograde Ermittlung der Bestandswerte an dem Zahlenbeispiel von WRIGHT wie folgt darstellen:

Produkt A:

Plan-Erlöse	10 000,-	DM
Plan-Gewinne ¹⁾	2 500,-	DM
Plan-Gewinne in % der Plan-Erlöse	25 %	
Verkaufspreis pro Stück	10,-	DM
Gewinn-Abschlag 25 %	2,50	DM
Bestandswert pro Einheit	7,50	DM

In analoger Weise lassen sich auch die obigen Bestandswerte pro Einheit der Produktarten B und C errechnen.

Analog zu den Verkaufspreisen lassen sich die Bestandswerte pro Einheit auch mit Hilfe der Division der auf die Produktionsmenge der Periode entfallenden variablen sowie fixen Kosten durch die Produktionsmenge ermitteln:

Produkt A:

Variable Kosten der effektiven Produktionsmenge	5 000,-	DM
Fixe Kosten (Nutzkosten)	2 500,-	DM
Gesamtkosten der Produktion von Erzeugnisart A	7 500,-	DM
Produktionsmenge	1 000	Stück
Kosten pro Einheit =	7 500 : 1 000 =	
Bestandswert pro Einheit	7,50	DM

¹⁾ Nicht aktivierungsfähige Kosten wären in dieser Position mit zu erfassen und entsprechend abzurechnen.

Entsprechend lassen sich auch die obigen Bestandswerte pro Einheit der Produktarten B und C errechnen.

Die Multiplikation der Bestandsmengen mit den ermittelten Bestandswerten pro Einheit ergibt die in der Bilanz zu aktivierenden Beträge.

Auch für den Fall, daß fixe Kosten bei der Bestandsbewertung Berücksichtigung finden, ist die getrennte Verrechnung fixer und variabler Kosten soweit beizubehalten, wie das irgend möglich ist. Dieses Erfordernis resultiert aus dem Umstand, daß das System des Direct Costing bei der Erfüllung eines wesentlichen Teiles seiner Aufgaben auf diese Trennung nicht verzichten kann.

Die oben dargestellten Verfahren zur Ermittlung der Bestandswerte sind zugegebenermaßen sehr einfach und erweisen sich in komplexen Mehrproduktbetrieben oder Betrieben der Einzelfertigung u.U. als kaum anwendbar. Wenn wir uns dennoch auf die Darstellung dieser Verfahren beschränken, so geschieht dies, weil die Aufgabe der vorliegenden Arbeit nur darin besteht, die grundsätzliche Struktur des Systems des Direct Costing aufzuzeigen. Die Anpassung dieser Struktur an einzelne Betriebstypen muß speziellen Untersuchungen vorbehalten bleiben.

In unserem einfachen Beispiel läßt sich auch zeigen, wie die Bestandsbewertung in der Bilanz zu erfolgen hat, wenn sie der theoretischen Konzeption des Direct Costing entsprechen soll¹⁾. Zu diesem Zweck sei angenommen, daß die der Gewinnplanung²⁾ zugrundegelegten Mengen zwar in der Periode im geplanten Umfang produziert, jedoch nur zu jeweils 70 % abgesetzt worden sind. 30 % der Produktionsmenge jeder Erzeugnisart sind daher am Ende der Abrechnungsperiode noch als Bestand vorhanden.

Die getrennte Bilanzierung der fixen Kosten kann auf

¹⁾ Vgl. S. 165 f. dieser Arbeit.

²⁾ Vgl. S. 143 dieser Arbeit.

die Vospalten der Bilanz beschränkt werden. Dadurch wird es möglich, in der zu veröffentlichenden Fassung der Bilanz wie bisher nur die Gesamtbeträge für die Bestände auszuweisen, in einer nicht veröffentlichten Fassung jedoch einen detaillierten Ausweis vorzunehmen, der der Geschäftsleitung genauere Aufschlüsse über die Zusammensetzung der Beträge ermöglicht.

Entsprechend unseren früheren Ausführungen ergibt sich dann folgender Aufbau für die Bilanzposition "Fertige Erzeugnisse":

Erzeugnisart A:

Variable Kosten (300 x 5,-)	1 500,-	
Erzeugnisfixkosten (30 % von 1 500,-)	450,-	1 950,-

Erzeugnisgruppen- fixkosten	-	1 950,-
--------------------------------	---	---------

Erzeugnisart B:

Variable Kosten (600 x 7,-)	4 200,-	
Erzeugnisfixkosten (30 % von 2 000,-)	600,-	4 800,-

Erzeugnisart C:

Variable Kosten (1 500 x 6,80)	10 200,-	
Erzeugnisfixkosten (30 % von 3 500,-)	1 050,-	11 250,-

Erzeugnisgruppen- fixkosten für Er- zeugnisgruppe B + C (30 % von 3 000)	600,-	16 650,-
---	-------	----------

Allgemeine Fixkosten für das gesamte Fertigungsprogramm (30 % von 3 000,-)		900,-
--	--	-------

Gesamtwert der bilanzierten Bestände		19 500,-
--------------------------------------	--	----------

Die zunächst dargestellten Bewertungsmethoden führen, wie sich durch eine rechnerische Probe leicht zeigen

läßt, zum gleichen Gesamtwert.

In der Praxis wird die Durchführung der obigen, theoretisch genaueren Rechnung dann erschwert, wenn der Anteil der Bestände an der Produktion der verschiedenen Erzeugnisarten verschieden hoch ist. In einem solchen Fall läßt sich der zu aktivierende Teil der verschiedenen Fixkostenarten nur dann bestimmen, wenn einheitliche Maßgrößen für die Erzeugnisarten gefunden werden können. In unserem Beispiel müßte also eine einheitliche Maßgröße für die Erzeugnisarten B und C bestehen, damit der Anteil der zu aktivierenden Erzeugnisgruppenfixkosten ermittelt werden kann. Ebenso kann der Anteil der zu aktivierenden allgemeinen Fixkosten nur bestimmt werden, wenn für alle drei Erzeugnisarten A, B und C eine einheitliche Maßgröße existiert.

Da diese Voraussetzung auf Grund der häufig nur geringen inneren Verwandtschaft der verschiedenen Erzeugnisarten, die ein Betrieb produziert, nur selten erfüllt ist, muß in der Regel eine der zuerst aufgezeigten Bewertungsmethoden (Einbeziehung fixer Kosten in den Bestandswert pro Erzeugniseinheit) angewandt werden.

Abschließend sei noch hervorgehoben, daß die um möglichst hohe rechnerische Genauigkeit bemühte Verrechnung fixer Kosten auf einzelne Kostenträger im System des Direct Costing nur bei der Bewertung von Beständen für die Zwecke der Erfolgsbilanz Bedeutung erlangt. Für diese Zwecke läßt sie sich, wie die obigen Ausführungen erkennen lassen, auch im System des Direct Costing erzielen. Während die üblichen Formen der Kostenträgerrechnung **k o n t i n u i e r l i c h** fixe Kosten auf Kostenträger verrechnen, findet eine solche Verrechnung im System des Direct Costing jedoch nur **g e l e - g e n t l i c h**, d.h. so oft statt, wie Bilanzen erstellt werden¹⁾.

¹⁾ Vgl. CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to Better Management Accounting?, a.a.O., S. 707.

D. Die kurzfristige Erfolgsrechnung

Die Kostenrechnung hat, wie schon früher betont wurde, auch als Unternehmungsrechnung rechnerische Aufgaben zu erfüllen. Insoweit steht sie einerseits im Dienste der Gewinnerzielung (z.B. Preiskalkulation), andererseits der Ermittlung von Zahlen, die Aufschlüsse darüber ermöglichen, inwieweit die Unternehmung bei ihrer Betätigung ihrer Maxime, d.h. dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip entspricht. Zahlen, die darüber Aufschluß geben, sind Erfolgszahlen.

Die Ermittlung des Erfolges ist zunächst Aufgabe der offiziellen Jahreserfolgsrechnung, zu der die Kostenrechnung beiträgt, indem sie aus der Kostenträgerrechnung heraus die Unterlagen für die Bewertung von Beständen in der Bilanz bereitstellt.

Aus zahlreichen Gründen, deren Darstellung im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu weit führen würde, bedarf die Unternehmung häufig jedoch in kürzeren Zeitebschnitten als Kalenderjahren eines Überblickes über ihre Erfolgslage. Die Tatsache, daß die Unternehmung in kürzeren Abständen als Jahresfristen¹⁾ eines Überblickes über ihre Erfolgslage bedarf²⁾, kann als ein erster Gesichtspunkt dafür betrachtet werden, daß die sogenannte kurzfristige Erfolgsrechnung entwickelt wurde. Man spricht von einer k u r z f r i s t i g e n Erfolgsrechnung im Gegensatz zur offiziellen Jahreserfolgsrechnung, weil erstere in kürzeren Abständen als Jahresfristen durchgeführt wird.

Ein weiterer Gesichtspunkt, dessen Berücksichtigung zum Ausbau der kurzfristigen Erfolgsrechnung wesentlich beigetragen haben dürfte, ist darin zu erblicken, daß die Jahreserfolgsrechnung auf Grund ihres handels-

¹⁾ Vgl. dazu KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 302.

²⁾ Diese Auffassung vertritt auch SCHMALENBACH, E., Die Weiterbildung der monatlichen Erfolgsrechnung, Sonderdruck aus der ZfnF 1926, S. 149 ff., Leipzig 1926, S. 4.

und steuerrechtlich verankerten offiziellen Charakters mit zahlreichen Ungenauigkeiten behaftet ist.

Diese Ungenauigkeiten betreffen zunächst die Höhe des ermittelten Jahreserfolges. Darüber hinaus kann die Jahreserfolgsrechnung auch insofern als ungenau bezeichnet werden, als sie die Erfolgszusammensetzung häufig nicht oder nicht mit genügender Klarheit erkennen läßt.

Will die Unternehmung ihre Betätigung am erwerbswirtschaftlichen Prinzip messen und nach diesem stets neu ausrichten, so bedarf sie einer Erfolgsrechnung, die ihr nicht nur möglichst genaue Erfolgszahlen liefert, sondern auch die Zusammensetzung des Erfolges erkennen läßt.

Im Gegensatz zur offiziellen Jahreserfolgsrechnung ist die kurzfristige Erfolgsrechnung nur zur Information der Unternehmung bestimmt und besitzt insofern i n - t e r n e n Charakter. Damit verbinden sich entsprechend höhere Anforderungen an ihre Genauigkeit¹⁾.

SCHMALENBACH legt der kurzfristigen Erfolgsrechnung auf Grund ähnlicher Überlegungen sogar größere Bedeutung zu als der offiziellen Jahreserfolgsrechnung. "Die monatliche (d.h. kurzfristige, d. Verf.) Erfolgsrechnung ist viel wichtiger als die Jahreserfolgsrechnung mit ihrer Bilanz. Die Jahreserfolgsrechnung ist beim heutigen Stande der Entwicklung viel mehr ein Rechenschaftsbericht für Außenstehende, als eine Rechnung für den eigenen Bedarf. Ein moderner Betrieb kann nicht warten, bis ihm erst die Jahreserfolgsrechnung zeigt, ob er gut oder schlecht gearbeitet hat. Schnell und in kurzen Perioden muß die Betriebsbuchführung anzeigen, wo etwas nicht in Ordnung ist, oder wo günstige Ergebnisse zu einer Verstärkung von Arbeit und Kapital einladen."²⁾

¹⁾ Vgl. dazu BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 19.

²⁾ SCHMALENBACH, E., Die Weiterbildung der monatlichen Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 4.

"Bei näherer Betrachtung der kurzfristigen Erfolgsrechnung fällt vor allem auf, daß sie im Gegensatz zur Jahreserfolgsrechnung und zur Selbstkostenrechnung kein Eigendasein führt. Sie geht nicht, wie jene Rechnungen, selbständige Wege, sondern sie lehnt sich in materieller und formeller Hinsicht an eine von beiden Rechnungen an. Welche das sein soll, das hängt davon ab, auf welche Weise die Rechnung am schnellsten, einfachsten und genauesten und so durchgeführt werden kann, daß ihr Zweck am besten erfüllt wird. Das wird gewöhnlich dann der Fall sein, wenn sie sich ... an die Selbstkostenrechnung anlehnt."¹⁾

Bereits der Umstand, daß die Kostenrechnung durch eine weitergehende Differenzierung des Zahlenmaterials gekennzeichnet ist als die Finanzbuchhaltung, legt die von BESTE gegebene Anregung nahe, die kurzfristige Erfolgsrechnung aus der Kostenrechnung zu entwickeln.

Darüber hinaus sprechen noch zwei weitere Gesichtspunkte dafür, die kurzfristige Erfolgsrechnung auf der Kostenrechnung aufzubauen.

Die Hauptaufgabe der Unternehmung besteht darin, Gewinne durch die Veräußerung betrieblicher Leistungen zu erzielen. Demzufolge ist die Unternehmung vor allem daran interessiert, ihre Erfolgslage insoweit zu überwachen, als diese aus der Veräußerung betrieblicher Leistungen resultiert. Das Hauptinteresse bei der Erfolgsermittlung gilt daher dem Betriebserfolg, d.h. dem durch die Veräußerung betrieblicher Leistungen erzielten Erfolg²⁾.

Die Kostenrechnung enthält naturgemäß nur betriebsbezogene, nicht jedoch auch betriebsfremde (neutrale) Er-

¹⁾BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 12. Zum gleichen Ergebnis kommt auch KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 302.

²⁾ In diesem Sinne äußern sich beispielsweise auch BESTE, Th., a.a.O., S. 18; KILGER, W., a.a.O., S. 301.

folgselemente. Daher erscheint sie in besonderem Maße als Grundlage für die Ermittlung des Betriebserfolges geeignet. Der Betriebserfolg ergibt sich auf der Grundlage der Kostenrechnung als Differenz zwischen den durch die Veräußerung betrieblicher Leistungen in einer Periode erzielten Erlösen und den entsprechenden Kosten.

Weiterhin ist zu beachten, daß die Kostenrechnung im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung nicht an das Anschaffungswertprinzip gebunden ist, sondern vom Tageswertprinzip beherrscht wird. Soweit zwischen Kosten und Aufwendungen wesensmäßige Übereinstimmung besteht, ergibt daher die kurzfristige Erfolgsrechnung auf der Grundlage der Kostenrechnung den echten Umsatzerfolg im Sinne von F. SCHMIDT¹⁾²⁾.

Diesem Gesichtspunkt kommt insofern auch erhebliche praktische Bedeutung zu, als die Differenz zwischen den in den kurzfristigen Erfolgsrechnungen eines Wirtschaftsjahres ermittelten materiellen Betriebserfolgen und dem aus der Jahreserfolgsrechnung der Finanzbuchhaltung ableitbaren nominellen Betriebserfolg wertvolle Anhaltspunkte für die Untersuchung der Frage liefert, in welchem Maße der nominelle Erfolg Scheingewinne bzw. Scheinverluste enthält und in welchem Maße demzufolge Substanzerhaltungsrücklagen erforderlich sind, wenn die Substanz des Betriebes gesichert werden soll³⁾. Dies gilt umso mehr, als solche Substanzerhaltungsrücklagen in gewissem Umfange

1) Vgl. dazu:

SCHMIDT, F., Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl., Wiesbaden 1951, S. 139 ff.;
HEINEN, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S. 57 ff.;
LIEBL, J., Kapitalerhaltung und Bilanzrechnung, Wolfenbüttel 1954, S. 32 ff.

2) Diese Auffassung vertritt auch NOWAK, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, a.a.O., S. 59.

3) Vgl. dazu HAX, K., Die Substanzerhaltung der Betriebe, a.a.O., S. 168 ff. und 219 ff.

auch steuerrechtliche Anerkennung finden¹⁾).

Auch die Möglichkeit, einen materiellen Betriebserfolg zu ermitteln, spricht für die Anlehnung der kurzfristigen Erfolgsrechnung an die Kostenrechnung.

BESTE vertritt sogar die Auffassung, daß die kurzfristige Erfolgsrechnung im Gegensatz zur offiziellen Jahreserfolgsrechnung gerade die Aufgabe habe, "zu zeigen, was ein Betrieb geleistet, inwieweit er durch seine Tätigkeit seine Lebenskraft erhalten, ob sie sich verringert oder erhöht hat. Dieser Umstand erfordert die Bewertung der Erfolgselemente zum Zeitwert."²⁾

Wird der Gesamtheit dieser und sonstiger Überlegungen entsprechendes Gewicht beigelegt, so folgt daraus für die Kostenrechnung als Unternehmungsrechnung eine neue Aufgabe. Sie besteht in der Ermittlung des kurzfristigen Erfolges.

Da im Rahmen der vorliegenden Arbeit Fragen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens nur insoweit zu erörtern sind, als sie die Kostenrechnung betreffen, können im folgenden alle Formen der kurzfristigen Erfolgsrechnung unberücksichtigt bleiben, die sich an die Finanzbuchhaltung anlehnen³⁾).

Die im folgenden darzustellenden Formen der kurzfristigen Erfolgsrechnung des Direct Costing entsprechen

¹⁾ Vgl. § 51 Abs. 1 Ziff. 2b EStG 1960; § 74 EStDV 1958; Abschnitt 228 EStR 1958; HERMANN, C., und HEUER, G., Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, Köln, Stand November 1960, Anm. 86 zu § 6 EStG.

Die oben angestellten Überlegungen sollen selbstverständlich nur Aufschluß darüber geben, in welchem Umfange eine Substanzerhaltungsrücklage erforderlich erscheint. Die Ermittlung der steuerlichen Preissteigerungsrücklage erfolgt auf anderen, gesetzlich vorgeschriebenen Wegen.

²⁾ BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 15.

³⁾ Als solche Formen nennt BESTE, Th., a.a.O., S. 146 ff. die Distanzrechnung und die Bewegungsrechnung.

grundsätzlich dem Begriff der "indirekten kurzfristigen Erfolgsrechnung" bei BESTE. "Die indirekte kurzfristige Erfolgsrechnung besteht darin, daß man den Aufwand an einem oder an mehreren Stücken feststellt und diesen mit dem Erlöse (Erträge) an dem Stücke vergleicht. Die Summe der Unterschiede zwischen Aufwand und Ertrag¹⁾ innerhalb der Rechnungsperiode ist der kurzfristige Erfolg."²⁾

Die Ermittlung des kurzfristigen Erfolges geschieht demnach auf indirektem Wege grundsätzlich durch die Gegenüberstellung von Stückerlösen und Stückkosten.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung des Direct Costing entspricht diesem Grundsatz mit den aus dem System heraus notwendigen Einschränkungen. Diese Einschränkungen betreffen die fixen Kosten.

Allgemein wird die kurzfristige Erfolgsrechnung des Direct Costing in Staffelform durchgeführt. Von den Erlösen werden zunächst nur die den verkauften Erzeugnissen exakt zurechenbaren variablen Kosten³⁾ subtrahiert. Die verbleibende Differenz stellt den Deckungsbeitrag der Erlöse zu fixen Kosten und Gewinnen der Periode dar. Die Subtraktion der fixen Kosten⁴⁾ der Periode erfolgt in einem zweiten Schritt. Es verbleibt der Reinerfolg der Periode.

Für eine Unternehmung, die nur eine Erzeugnisart vertreibt, läßt sich der Aufbau der Erfolgsstaffel demnach wie folgt beschreiben:

- 1) Genau genommen handelt es sich um die Summe der Differenzen zwischen Ertrag und Aufwand.
- 2) BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 136.
- 3) Die zu subtrahierenden Beträge an variablen Kosten können aus der Kostenträgerrechnung entnommen werden.
- 4) Die zu subtrahierenden Beträge an fixen Kosten können aus der Kostenartenrechnung bzw. der Kostenstellenrechnung entnommen werden.

Netto-Umsatzerlöse	
./. Variable Kosten der verkauften Produkte	
Deckungsbeitrag über die variablen Kosten	
./. Fixe Kosten	
<u>Reinerfolg</u>	<u>.....</u>

Mit unterschiedlichen Verfeinerungen wird dieser Aufbau der Erfolgsstaffel in den meisten Veröffentlichungen über Direct Costing dargestellt. Daher kann hierzu auf besondere Literaturhinweise verzichtet werden.

Damit ist der Aufbau der kurzfristigen Erfolgsrechnung des Direct Costing in seinen Grundzügen bereits beschrieben. Er ergibt sich ebenso folgerichtig aus den theoretischen Grundlagen des Systems wie der Aufbau der Kostenträgerrechnung und der Preiskalkulation.

Rechnerisch ergibt sich der kurzfristige Erfolg G für den Einproduktbetrieb bzw. die Einproduktunternehmung bei Verwendung der an früherer Stelle eingeführten Symbole¹⁾ aus folgender Gleichung:

$$G = x_a(p - kv) - Kc$$

Diese Gewinngleichung ist gleich der "fundamentalen Ausgangsgleichung von Direct Costing"²⁾, wie sie bei HEINE sowie LAWRENCE und HUMPHREYS³⁾ entwickelt wird.

Vertreibt die Unternehmung mehrere Erzeugnisarten, so müssen zunächst die Beträge ermittelt werden, die die Erlöse aus dem Verkauf der verschiedenen Erzeugnisarten zur Deckung der fixen Kosten und zur Erzielung von Gewinnen beitragen. Somit ist zunächst der in obigem Grundschemata enthaltene Deckungsbeitrag für

¹⁾ Vgl. S. 154 ff. dieser Arbeit.

²⁾ HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 519.

³⁾ Vgl. LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 5.

jede Erzeugnisart zu errechnen, indem von den Erlösen die variablen Kosten aller in der Periode verkauften Einheiten jeder Erzeugnisart subtrahiert werden.

Die Deckungsbeiträge der Erlöse aus dem Verkauf der verschiedenen Erzeugnisarten werden sodann zusammengefaßt, ehe durch Subtraktion der fixen Kosten der Reinerfolg ermittelt wird:

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse			
./. Variable Kosten der verkauften Produkte			
Deckungsbeiträge über die variablen Kosten			
	↓	↓	↓
Deckungsbeitrag insgesamt			
./. Fixe Kosten			
<u>Reinerfolg</u>	=====		

In der Regel erfährt die Erfolgsstaffel des Direct Costing noch gewisse Verfeinerungen. Diese Verfeinerungen ergeben sich einerseits aus der differenzierten Zurechnung von Kostenarten auf Kostenträger, andererseits aus den besonderen Bedürfnissen der Unternehmungsleitung.

Zunächst hat es sich eingebürgert, bei der Subtraktion der variablen Kosten von den Netto-Umsatzerlösen die variablen Herstellkosten zuerst zu berücksichtigen und erst dann die variablen Vertriebskosten abzusetzen¹⁾.

1) Vgl. z.B.:
 BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 656;
 BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting, 3. Aufl., a.a.O., S. 454;
 CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to Better Management Accounting?, a.a.O., S. 706;
 HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 521;
 Fortsetzung der Fußnote auf S. 181.

Darüber hinaus werden die fixen Kosten in einer Vor-
spalte meist nach Funktionsbereichen gegliedert aus-
gewiesen und erst dann in einer Summe von den Deckungs-
beiträgen über die variablen Kosten abgesetzt¹⁾. Es er-
gibt sich dann beispielsweise folgende Staffell:

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse			
./. Variable Herstell- kosten der ver- kauften Erzeugnisse			
Fertigungsüberschuß ²⁾			
./. Variable Vertriebs- kosten der verkauf- ten Erzeugnisse			
Deckungsbeitrag über die variablen Kosten			
			
Deckungsbeitrag ins- gesamt (Bruttoerfolg)			
./. Fixe Kosten:			
Herstellkosten			
Vertriebs- und Werbekosten			
Verwaltungs- kosten			
Sonstige Kosten			
<u>Reinerfolg</u>	<u>.....</u>		

Fortsetzung der Fußnote 1 von S. 180:

National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.),
Direct Costing, a.a.O., S. 21;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contri-
bution to Improved Management, a.a.O., S. 365.
RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Dek-
kungsbeiträgen, a.a.O., S. 230, subtrahiert umge-
kehrt zuerst die variablen Vertriebskosten und erst
dann die variablen Herstellkosten.

1) Vgl. die in Fußnote 1 von S. 180 genannten Autoren.

2) Dieser Ausdruck wurde aus der deutschen Übersetzung
des Forschungsberichtes der "National Association of
Cost Accountants durch das Rationalisierungs-Kura-
torium der Deutschen Wirtschaft entnommen ("Direct
Costing, das Rechnen mit Grenzkosten", Berlin/
Köln/Frankfurt 1960. S. 31).

Wie die spätere Darstellung der Erfolgsauswertung zeigen wird, liefert jedoch die Differenzierung der fixen Kosten nach ihrer Produktzugehörigkeit aussagefähigere Ergebnisse. Auch die Gruppierung der fixen Kosten nach ihrer Produktzugehörigkeit kann gemäß unseren früheren Ausführungen der Kostenartenrechnung bzw. der Kostenstellenrechnung entnommen werden.

Differenziert man die fixen Kosten nach ihrer Produktzugehörigkeit, so läßt sich die Erfolgsstaffel des Direct Costing an dem zur Preiskalkulation von WRIGHT¹⁾ entwickelten und an früherer Stelle wiedergegebenen Zahlenbeispiel in der auf S. 183 aufgezeigten Form darstellen.

Diese Erfolgsstaffel berücksichtigt auch bei der Erfolgsermittlung die Beziehungen zwischen Erzeugnissen, Kosten und Gewinnen in der Weise, wie sie sich aus den theoretischen Grundlagen des Direct Costing ergeben.

Deckungsbeiträge verschiedener Erzeugnisarten sind auf der Bezugsebene zusammengefaßt worden, ab der Kostenarten zu subtrahieren sind, die mehrere Erzeugnisarten gemeinsam betreffen. Die ermittelten Deckungsbeiträge können auch als Bruttogewinne bezeichnet werden, weil sie den Überschuß gegenüber den bereits abgerechneten Kosten darstellen. Entsprechend der Aufgliederung der fixen Kosten nach ihrer Produktbezogenheit bzw. Zurechenbarkeit zu einzelnen Erzeugnisarten können auch

¹⁾ Vgl. S. 143 der vorliegenden Arbeit. Die in dem Beispiel enthaltenen Zahlenangaben sind nunmehr als erreichte Istwerte einer abgelaufenen Periode zu betrachten. Dabei ist es an dieser Stelle unerheblich, ob die Unternehmung, wie bei der Darstellung der Preiskalkulation angenommen werden mußte, auf die Bildung der Verkaufspreise ihrer Erzeugnisse Einfluß nehmen konnte oder nicht. Die Zahlen gelten hier auch für solche Fälle, in denen die Unternehmung keine Preiskalkulation durchzuführen braucht, weil sie keine Preispolitik betreiben kann und die Verkaufspreise als Daten hinnehmen muß.

Erfolgsrechnung für die Zeit von ... bis ...

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse	10 000	20 000	40 000
./. Variable Herstellkosten der verkauften Erzeugnisse ¹⁾	<u>4 400</u>	<u>12 600</u>	<u>31 000</u>
Fertigungsüberschuß	5 600	7 400	9 000
./. Variable Vertriebskosten der verkauften Erzeugnisse	<u>600</u>	<u>1 400</u>	<u>3 000</u>
Deckungsbeitrag über die variablen Kosten (Bruttogewinn 1. Grades)	5 000	6 000	6 000
./. Erzeugnisfixkosten	<u>1 500</u>	<u>2 000</u>	<u>3 500</u>
Deckungsbeitrag über die Erzeugnisfixkosten (Bruttogewinn 2. Grades)	3 500	4 000	2 500
./. Erzeugnisgruppenfixkosten	<u>-</u>	→ 2 000 ←	
Deckungsbeitrag über Erzeugnisgruppenfixkosten (Bruttogewinn 3. Grades)	3 500	4 500	
./. Allgemeine Fixkosten	→ 3 000 ←		
<u>Reingewinn</u>	<u>5 000</u>		

¹⁾ Die Aufspaltung der variablen Kosten in Herstellkosten und Vertriebskosten wurde von uns an dieser Stelle eingefügt.

verschiedene Arten von Bruttogewinnen unterschieden werden. An diesen Bruttogewinnen läßt sich zeigen, inwieweit die Feststellung gerechtfertigt ist, daß "Gewinne" durch die Veräußerung einzelner Erzeugniseinheiten erzielt und diesen folglich auch zugerechnet werden können.

Deckungsbeiträge über die variablen Kosten der verkauften Erzeugnisse können als Bruttogewinne ersten Grades bezeichnet werden. Bruttogewinne ersten Grades werden durch die Veräußerung einzelner Erzeugniseinheiten erzielt.

Deckungsbeiträge über die variablen Kosten und die Erzeugnisfixkosten der Absatzmenge einer Erzeugnisart können als Bruttogewinne zweiten Grades bezeichnet werden. Solche Bruttogewinne lassen sich nur für die Gesamtheit aller Einheiten jeweils einer Erzeugnisart exakt bestimmen, die während einer Abrechnungsperiode veräußert werden.

Deckungsbeiträge über die variablen Kosten, die Erzeugnisfixkosten und die Erzeugnisgruppenfixkosten der Absatzmengen aller Erzeugnisarten, die einer Erzeugnisgruppe angehören, können als Bruttogewinne dritten Grades bezeichnet werden. Solche Bruttogewinne lassen sich nur für die Gesamtheit aller Einheiten der Erzeugnisarten genau ermitteln, die jeweils zu einer Erzeugnisgruppe gehören und während einer Abrechnungsperiode veräußert werden.

Der Deckungsüberschuß über sämtliche Kosten ist der Reinerfolg. Ein Reinerfolg wird nur durch die Veräußerung der gesamten Absatzmenge einer Periode erzielt. Daher läßt er sich nur allen Erzeugnisarten bzw. Erzeugnisgruppen gemeinsam zurechnen.

Stückbezogene Gewinnbetrachtungen haben demnach stets Bruttogewinne zum Gegenstand.

Mathematisch entspricht die kurzfristige Erfolgsrechnung des Direct Costing für eine Mehrproduktunternehmung, deren Betrieb n Erzeugnisarten in m Erzeugnisgruppen produziert, folgenden Gleichungen¹⁾:

$$G = \sum_1^n x_{ai}(p_i - kv_i) - \sum_1^n Kc_i - \sum_1^m Kc_j - Kc_b$$

oder

$$G = \sum_1^n x_{ai}(p_i - kv_i) - \left(\sum_1^n Kc_i + \sum_1^m Kc_j + Kc_b \right)$$

In diesen Gleichungen bedeuten:

G = Reinerfolg

x_{ai} = Absatzmenge der Erzeugnisart i ; insgesamt sollen n Erzeugnisarten i produziert und abgesetzt werden.

p_i = Konstanter Absatzpreis pro Einheit der Erzeugnisart i

kv_i = Variable Kosten pro Einheit der Erzeugnisart i

Kc_i = Erzeugnisfixkosten der Erzeugnisart i

Kc_j = Erzeugnisgruppenfixkosten der Erzeugnisgruppe j ; die n Erzeugnisarten i der Betriebswirtschaft sollen sich auf m Erzeugnisgruppen verteilen.

Kc_b = Allgemeine Fixkosten.

Faßt man, wie es in der zweiten Schreibweise der obigen Erfolgsgleichung geschieht, alle Fixkosten in einer Summe zusammen, so wird deutlich, daß auch diese Erfolgsgleichung der "fundamentalen Ausgangsgleichung von Direct Costing"²⁾ entspricht, wie sie HEINE sowie LAWRENCE und HUMPHREYS³⁾ entwickeln:

$$\text{Reinerfolg} = \sum (\text{Stückerlöse} - \text{Variable Kosten}) - \text{Fixe Kosten.}$$

¹⁾ Eine ähnliche Gleichung für den gesamten Betriebsreinerfolg entwickelt KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 309.

²⁾ HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 519.

³⁾ LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 5.

Aus der Erfolgsstaffel des Direct Costing lassen sich noch weitere Erfolgskennzahlen entwickeln.

Von besonderer Wichtigkeit sind zunächst die Kennzahlen, die die Bruttogewinne, d.h. die verschiedenen Deckungsbeiträge, in Prozent der Erlöse ausdrücken und somit angeben, wieviel Prozent der Erlöse aus dem Verkauf einer Erzeugnisart oder Erzeugnisgruppe bei gegebenen Absatzpreisen und Kosten zur Deckung der noch nicht abgerechneten fixen Kosten und zur Erzielung eines Reingewinnes beitragen. Die in Prozent der Erlöse ausgedrückten Deckungsbeiträge können als Deckungsbeitragssätze bezeichnet werden. Wie bei den Bruttogewinnen ist auch bei den Deckungsbeitragssätzen eine Differenzierung nach der Art der bereits subtrahierten Fixkosten möglich.

Im obigen Beispiel ergeben sich für die verschiedenen Deckungsbeitragssätze folgende Prozentwerte:

Produktart	A	B	C
Deckungsbeitragssatz 1. Grades	50 %	30 %	15 %
Deckungsbeitragssatz 2. Grades	35 %	20 %	6,25 %
Deckungsbeitragssatz 3. Grades	35 %	7,5 %	
Reingewinnsatz		7,1 %	

Der Deckungsbeitragssatz dritten Grades drückt die Bruttogewinne dritten Grades der Erzeugnisgruppe (B + C) in Prozent der Erlöse aus, die durch den Verkauf von Erzeugnissen dieser Erzeugnisgruppe erzielt wurden. Der Reingewinnsatz drückt den Reingewinn des Gesamtumsatzes der Periode in Prozent des gesamten Netto-Umsatzerlöses aus.

Den Deckungsbeitragssätzen kommt als Kennzahlen des Erfolges im Rahmen der Erfolgsanalyse und bei unternehmungspolitischen Entscheidungen besondere Bedeutung zu, weil sie über die Rentabilität einzelner Produktarten; Produktgruppen bzw. des gesamten Absatzprogrammes der Unternehmung wertvolle Aufschlüsse

liefern¹⁾). Wie bei der Darstellung der Rechnungsauswertung näher zu zeigen sein wird, lassen sich die Deckungsbeitragsätze im Rahmen des Direct Costing als Kennzahlen für die Umsatzrentabilität betrachten.

Befindet sich die Unternehmung absatzpolitisch in einer schwierigen Lage, so kann die Erfolgsstaffel auch so abgewandelt werden, daß sie über die Deckung der kurzfristigen Ausgabekosten durch die Erlöse der Periode Auskunft gibt. Zu diesem Zwecke werden zuerst die kurzfristigen Ausgabekosten von den Erlösen subtrahiert. Die Erfolgsstaffel läßt dann erkennen, ob und gegebenenfalls in welchem Maße die Erlöse auch zur Deckung derjenigen Kosten beitragen, die nicht kurzfristig mit Ausgaben verbunden sind.

Sieht man von variablen Abschreibungskosten einmal ab, so kann bei der Untersuchung der Frage, ob die

¹⁾ Hinsichtlich einzelner Erzeugnisarten finden sich entsprechende Hinweise oder Untersuchungen beispielsweise in folgenden Quellen:
BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting, 3. Aufl., a.a.O., S. 453;
CHAMBERS, Ch.R., A Conversion to Direct Costs, a.a.O., S. 795 f.;
DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, a.a.O., S. 30;
HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O., S. 201 f.;
HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 524 f.;
KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 313;
MUTH, F.J., An Evaluation of Direct Costs, a.a.O., S. 67; zitiert nach:
CAUFIELD, Ch.F., A Favorable Appraisal of Direct Costing, a.a.O., S. 24;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 28 ff.;
RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 231 f.;
WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 114;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 371.

erzielten Erlöse die kurzfristigen Ausgaben decken, in der Regel davon ausgegangen werden, daß die variablen Kosten zu den kurzfristigen Ausgabekosten gehören¹⁾. Trifft dies zu, so sind darüber hinaus die fixen Kosten beim Aufbau der Erfolgsstaffel zunächst nur insoweit zu berücksichtigen, als sie kurzfristig zu Ausgaben führen.

Die Differenzierung der fixen Kosten nach ihrer Ausgabenwirksamkeit ist im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsrechnung ohne weiteres möglich, wenn bei der Durchführung der Kostenartenrechnung entsprechende Vorarbeit geleistet wurde. Sie bereitet im übrigen auch dann keine unüberwindlichen Schwierigkeiten, wenn sie nicht regelmäßig innerhalb der Kostenartenrechnung erfolgt und daher nach Bedarf vorgenommen werden muß. Dies gilt umso mehr, als sich die Ausgabenwirksamkeit einer Kostenart häufig bereits an der Natur der Kostenart erkennen läßt (z.B. Löhne und Gehälter).

Will man die Deckung der kurzfristigen Ausgabekosten nur für das Fertigungs- und Absatzprogramm insgesamt überprüfen, so empfiehlt sich der Verzicht auf die Differenzierung der Fixkosten nach ihrer Produktzugehörigkeit. Stattdessen können die fixen Kosten nach natürlichen Kostenarten gegliedert in die Staffelform eingestellt werden. Es ergibt sich dann schematisch die auf S. 189 dargestellte Erfolgsstaffel.

Will man jedoch den Beitrag sichtbar machen, den die Erlöse aus dem Verkauf der einzelnen Produktarten zur Deckung der kurzfristigen Ausgabekosten liefern, so empfiehlt es sich, die Differenzierung der Fixkosten nach ihrer Produktzugehörigkeit innerhalb der kurzfristigen Ausgabekosten beizubehalten. In die Staffelform, die die Fixkosten nach ihrer Produktzugehörig-

¹⁾ Vgl. S. 96 der vorliegenden Arbeit. Aus Vereinfachungsgründen nehmen wir an, daß in den folgenden Zahlenbeispielen nur fixe, nicht jedoch auch variable Abschreibungskosten enthalten sind.

Erfolgsrechnung für die Zeit von bis

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse			
./. Variable Herstellkosten der verkauften Erzeugnisse			
Fertigungsüberschuß (Einnahmeüberschuß über die variablen Herstellkosten)			
./. Variable Vertriebskosten der verkauften Erzeugnisse			
Deckungsbeitrag über die variablen Kosten (Einnahmeüberschuß über die variablen Kosten)			
			
Deckungsbeitrag (Einnahmeüberschuß über die variablen Kosten insgesamt)			
./. Kurzfristig ausgabenwirksame Fixkosten			
Kostenarten:			
.....			
.....			
.....			
Einnahmeüberschuß über alle kurzfristig ausgabenwirksamen Kosten			
./. Nicht kurzfristig ausgabenwirksame Kosten			
Kostenarten:			
.....			
.....			
Reinerfolg (Einnahmeüberschuß über alle Kosten)			

keit differenziert abrechnet, sind die fixen Kosten demnach zunächst nur insoweit aufzunehmen, als sie kurzfristig zu Ausgaben führen.

Da der Überschuß der Erlöse über alle kurzfristig ausgabenwirksamen Kosten nur in einer Zahl für das gesamte Fertigungs- und Absatzprogramm von Betrieb und Unternehmung ermittelt werden kann, können auch die noch nicht abgerechneten Fixkosten, d.h. die nicht kurzfristig ausgabenwirksamen Fixkosten nur in einer Summe abgesetzt werden. Hinsichtlich dieser Kosten läßt sich die Produktzugehörigkeit beim Aufbau der Erfolgsstaffel also nicht berücksichtigen.

Geht man einmal davon aus, daß die Erzeugnisfixkosten und die Erzeugnisgruppenfixkosten zu 30 % mit kurzfristigen Ausgaben verbunden sind, die allgemeinen Fixkosten dagegen zu 60 %, so läßt sich der Aufbau der Erfolgsstaffel an dem früher wiedergegebenen Zahlenbeispiel¹⁾ in der auf S. 191 dargestellten Weise vornehmen.

Die bisher dargestellten Formen der kurzfristigen Erfolgsrechnung bezogen sich auf einzelne Erzeugnisarten, Erzeugnisgruppen oder das Absatzprogramm der Unternehmung insgesamt. Weitere Kennzahlen des Erfolges können im System des Direct Costing insoweit gewonnen werden, als eine Aufspaltung des Gesamterfolges und die Zurechnung von Erfolgsteilen zu einzelnen Teilbereichen der Betriebswirtschaft gelingt.

Möglichkeiten und Grenzen für die Aufspaltung des Gesamterfolges einer Abrechnungsperiode auf betriebswirtschaftliche Teilbereiche lassen sich deutlich am Beispiel der Abteilungserfolgsrechnung darstellen. Unter Abteilungserfolgsrechnung verstehen wir hierbei "eine Herausstellung von Teilerfolgen für die einzelnen an der Leistungserstellung beteiligten Betriebs-

¹⁾ Vgl. S. 183 der vorliegenden Arbeit.

Erfolgsrechnung für die Zeit von ... bis ...

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse	10 000	20 000	40 000
./. Variable Herstellkosten der verkauften Erzeugnisse	<u>4 400</u>	<u>12 600</u>	<u>31 000</u>
Fertigungsüberschuß	5 600	7 400	9 000
./. Variable Vertriebskosten der verkauften Erzeugnisse	<u>600</u>	<u>1 400</u>	<u>3 000</u>
Deckungsbeitrag über die variablen Kosten (Überschuß über die variablen Ausgaben)	5 000	6 000	6 000
./. Kurzfristig ausgabenwirksame Erzeugnisfixkosten	<u>450</u>	<u>600</u>	<u>1 050</u>
Überschuß über die kurzfristig ausgabenwirksamen Erzeugnisfixkosten	4 550	5 400	4 950
./. Kurzfristig ausgabenwirksame Erzeugnisgruppenfixkosten	-	→ 600 ←	
Überschuß über die kurzfristig ausgabenwirksamen Erzeugnisgruppenfixkosten	4 550	9 750	
./. Kurzfristig ausgabenwirksame allgemeine Fixkosten		→ 1 800 ←	
Überschuß des Gesamterlöses über sämtliche kurzfristig ausgabenwirksamen Kosten		12 500	
./. Nicht kurzfristig ausgabenwirksame Fixkosten:			
Erzeugnisfixkosten:			
Produktart A	1 050		
Produktart B	1 400		
Produktart C	<u>2 450</u>	<u>4 900</u>	
Erzeugnisgruppenfixkosten:			
Gruppe (B + C)	1 400		
Allgemeine Fixkosten	<u>1 200</u>	<u>7 500</u>	
Überschuß über alle Kosten (Reinerfolg)		<u>5 000</u>	

teile, wie sie neuerdings von vielen Seiten gefordert wird."¹⁾.

Die Abteilungserfolgsrechnung steht häufig vor unüberwindbaren Schwierigkeiten, weil sich die Erlöse nicht exakt auf die verschiedenen Abteilungen des Betriebes verteilen lassen. Zwar liegt der Wunsch sehr nahe, eine Abteilungserfolgsrechnung für jede Kostenstelle durchzuführen, die Abteilungserfolgsrechnung also aus der Kostenstellenrechnung heraus zu entwickeln. KILGER gibt hierzu jedoch folgendes zu bedenken:

"Zweifellos lassen sich die Gesamtkosten auf die Kostenstellen verteilen, in denen sie verursacht wurden. Die Gemeinkosten werden im Rahmen der Kostenstellenrechnung ohnehin monatlich mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens auf die Kostenstellen ihrer Entstehung verteilt, und auch die Einzelkosten kann man denjenigen Kostenstellen zuordnen, in denen sie für die Produktion oder den Absatz von Kostenträgern eingesetzt werden. Schwierigkeiten ergeben sich aber, wenn man versucht, auch die Umsätze nach Kostenstellen zu differenzieren, denn sie sind das komplexe Ergebnis aller an der Produktion und am Absatz mitwirkenden Betriebsbereiche und der Kontrahenten auf den Absatzmärkten. Der Preis eines Kostenträgers läßt sich nur dann nach Kostenstellen differenzieren, wenn es für die Endprodukte jeder Kostenstelle Marktpreise gibt. Diese Voraussetzung ist aber in der Regel nicht erfüllt, da die meisten Zwischenprodukte und Halbfabrikate nicht gehandelt werden. Hinzu kommt noch, daß zahlreiche Kostenstellen nicht unmittelbar an der Produktion mitwirken, sondern innerbetriebliche Leistungen erstellen."²⁾

Der Versuch einer Abteilungserfolgsrechnung für alle Abteilungen scheitert demnach grundsätzlich an der

1) NOWAK, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, a.a.O., S. 59.

2) KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 304.

mangelnden Zurechenbarkeit von Erlösen auf die den Endkostenstellen vorgelagerten Kostenstellen. Von daher gesehen wird die Abteilungserfolgsrechnung also bereits auf die Verkaufsabteilungen bzw. Verkaufsorgane der Unternehmung beschränkt.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung des Direct Costing ermöglicht wie die sonstigen Erfolgsrechnungen höchstens Gruppierungen der Erlöse nach Verkaufsabteilungen, Verkaufsorganen, Absatzbereichen usw., nicht jedoch weiter zurückreichende Erlösaufteilungen.

Dennoch können aus den möglichen Erlösgruppierungen, beispielsweise nach Verkaufsabteilungen, Bruttoerfolgswahlen abgeleitet werden, die weitere Einblicke in die Erfolgswzusammensetzung gestatten. Solche Bruttoerfolgswahlen erhält man etwa für mehrere parallelgeschaltete Verkaufsabteilungen¹⁾, indem man von den durch die Tätigkeit dieser Abteilungen erzielten Erlösen die variablen Herstellkosten der verkauften Erzeugnisse sowie die variablen und fixen Vertriebskosten subtrahiert, die durch die Verkaufsabteilungen verursacht werden. Solche Erfolgswzahlen sind besonders dann sehr aufschlußreich, wenn die Vertriebskosten in den einzelnen Abteilungen verschieden hoch sind. Beruhen die Kostenunterschiede auf unterschiedlichen Absatzmethoden, so können mit der Erfolgsanalyse auch Verfahrensvergleiche verbunden werden.

Drückt man die erhaltenen Deckungsbeiträge in Prozent der durch die Abteilungen erzielten Erlöse aus, so erhält man Erfolgswkennzahlen, die die Leistung der Verkaufsabteilungen darstellen und angeben, in welchem Umfang die auf die Tätigkeit der Abteilungen zurückzuführenden Erlöse zur Deckung der übrigen fixen Kosten sowie zur Erzielung von Gewinnen beitragen. Diese Betrachtung ermöglicht einerseits Leistungskontrollen der Vertriebsorgane und andererseits Rentabilitäts-

¹⁾ Vgl. z.B. YOUNG, B.J., Direct Costing: Accountint's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 371.

überlegungen hinsichtlich der Vertriebsorgane sowie ihrer Tätigkeitsbereiche.

Die angestellten Überlegungen lassen sich unschwer auf Bruttoerfolgsrechnungen für sonstige Vertriebsorgane (z.B. Vertreter¹⁾) übertragen. Ebenso können auf gleichem Wege Bruttoerfolgsanalysen für einzelne Absatzgebiete²⁾ und Kundenklassen³⁾ entwickelt werden. Dabei sind jeweils die entsprechenden Erlöse um die variablen Kosten der verkauften Erzeugnisse und um die aufgewandten Vertriebskosten zu kürzen.

1) Vgl. z.B.:
LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distribution Cost Analysis, a.a.O., S. 360 ff.;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Assignment of Nonmanufacturing Costs for Managerial Decisions, N.A.C.A. Research Series No. 19, N.A.C.A. Bulletin, Mai 1951, S. 1164; zitiert nach:
HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O., S. 201 f.;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 29.

2) Vgl. z.B.:
DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, a.a.O., S. 30;
HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 527;
LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 100;
LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., a.a.O., S. 359 f.;
MUTH, F.J., An Evaluation of Direct Costing, a.a.O., S. 67; zitiert nach:
CAUFIELD, Ch.F., A Favorable Appraisal of Direct Costing, a.a.O., S. 24;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Assignment of Nonmanufacturing Costs for Managerial Decisions, a.a.O., S. 1164; zitiert nach:
HECKERT, J.B., und MINER, R.B., a.a.O., S. 201 f.;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 29;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 371.

3) Vgl. z.B.:
LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., a.a.O., S. 366 ff.;
MUTH, F.J., a.a.O., S. 67; zitiert nach:
CAUFIELD, Ch.R., a.a.O., S. 24;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 29;
YOUNG, B.J., a.a.O., S. 371.

Im Grunde handelt es sich stets um die gleiche Rechnung, der das für die kurzfristige Erfolgsrechnung des Direct Costing charakteristische Deckungsbeitragsdenken zugrundeliegt. Insofern kann auf eine detaillierte Darstellung verzichtet werden.

V. Die Rechnungsauswertung im System des Direct Costing

An die Erfüllung rechnungsmäßiger Aufgaben schließt sich für die Kostenrechnung als zweiter Aufgabenkomplex derjenige der Rechnungsauswertung an.

Die Rechnungsauswertung hat gemäß unseren früheren Darlegungen zunächst darüber Aufschluß zu geben, inwieweit Betrieb und Unternehmung bei ihrer Betätigung ihren Maximen entsprechen. Sie hat demzufolge die Leistungserstellung des Betriebes am ökonomischen Prinzip und die Leistungsverwertung am erwerbswirtschaftlichen Prinzip zu messen. Insoweit erfüllt die Kostenrechnung bei der Rechnungsauswertung Kontrollaufgaben.

Die Erfüllung von Kontrollaufgaben durch die Kostenrechnung mündet sodann in die Untersuchung der Frage, ob Betrieb und Unternehmung ihren Handlungsmaximen in höherem Maße entsprechen können, wenn sie auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung und den Erfolg aus der Veräußerung von Betriebsleistungen durch geeignete Maßnahmen aktiven Einfluß nehmen.

Solche Maßnahmen setzen Entscheidungen der Leitung von Betrieb und Unternehmung voraus. Basieren diese Entscheidungen auf der innerhalb der Kostenrechnung durchzuführenden Rechnungsauswertung, so kann die Kostenrechnung auch als Entscheidungsrechnung betrachtet werden.

Die aktive Beeinflussung der Wirtschaftlichkeit des betrieblichen Leistungsprozesses und der Erfolgsentwicklung der Unternehmung ist nach Maßgabe der Zeit, innerhalb der die Beeinflussung durchgeführt werden kann, unterschiedlich zu beurteilen. Daher erscheint es als

zweckmäßig, bei der Untersuchung der Rechnungsauswertung den Faktor "Zeit" in der Weise zu berücksichtigen, daß zwischen kurzer und langer Periode unterschieden wird.

GUTENBERG beschreibt das Wesen der kurzen und der langen Periode am Beispiel der Anpassung des Betriebes an Veränderungen auf dem Absatzmarkt folgendermaßen:

"In der Wirtschaftstheorie ist es üblich, das Kostenproblem einmal für den Fall zu betrachten, daß sich der Betrieb kurzfristig, zum andern, daß er sich langfristig an Änderungen auf den Absatzmärkten anpaßt. Von einer kurzen Periode (short-run period) spricht man dann, wenn der Zeitraum, der den Unternehmen für ihre betrieblichen Maßnahmen zur Verfügung steht, zu kurz ist, um grundlegende Änderungen, insbesondere der Betriebsgröße, durchzuführen. Der kurzen Periode liegt, so könnte man es ausdrücken, der Gedanke zugrunde, daß sich ein Betrieb an Änderungen seiner Beschäftigung ohne eine Änderung der Betriebsgröße anpaßt. Dagegen besagt 'lange Periode' (long-run period), daß der Anpassungszeitraum lang genug ist, um eine vollständige Anpassung der Betriebsgröße selbst zu erreichen (alle Faktoren variabel). Die hier gemachten zeitlichen Zäsuren sind irgendwie künstlich. MARSHALL, dem wir die Unterscheidung in kurz- und langfristige Perioden verdanken, weist ausdrücklich darauf hin, daß nicht die Kalenderzeit, sondern die 'operational time' gemeint sei. Damit stellt er auf die Intensität ab, mit der Veränderungen im Absatzbereich der Betriebe innerbetriebliche Anpassungsvorgänge erzwingen. Die Periode ist umso 'länger', je endgültiger die gesamte technisch-organisatorische Verfassung eines Betriebes mit der neuen außerbetrieblichen Lage in Übereinstimmung gebracht wird. Oder, so paradox es klingt: Die Periode ist so lange 'kurz', als man es beim Zustand des 'Provisorischen' beläßt und umgekehrt."¹⁾

¹⁾ GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 306.

Von dieser Betrachtung her scheint eine Systematisierung in der Weise möglich, daß bestimmte Typen von Anpassungsarten, die Betrieb und Unternehmung wählen können, der kurzen Periode zugeordnet und demzufolge als kurzfristig realisierbare Anpassungen bezeichnet werden; die übrigen Anpassungsarten sind dann der langen Periode zuzuordnen und demzufolge als langfristig realisierbare Anpassungen zu betrachten.

Eine erschöpfende Untersuchung dieses Problemkreises würde im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu weit führen. Daher müssen wir uns auf die Feststellung beschränken, daß alle innerbetrieblichen Anpassungsmaßnahmen, die innerhalb einer gegebenen Kapazität bei artmäßig konstantem Fertigungsprogramm¹⁾ und konstanten Produktionsverfahren möglich sind, im folgenden als kurzfristig realisierbar betrachtet werden²⁾. Alle Anpassungsarten

¹⁾ Durch die Einschränkung auf die artmäßige Konstanz des Fertigungsprogrammes soll angedeutet werden, daß alle Erzeugnisarten, die zum Fertigungsprogramm gehören, grundsätzlich **z l i c h** Bestandteil des Fertigungsprogrammes bleiben müssen. Dies schließt jedoch nicht aus, daß die Mengen variiert werden, die innerhalb einer Periode von den verschiedenen Erzeugnisarten produziert werden. Im Grenzfall kann daher die Fertigung einer Erzeugnisart auch **v o r - ü b e r g e h e n d** unterbleiben.

²⁾ Schließt man sich der von HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 195 vertretenen Auffassung an, daß jede Kapazitätsänderung auch eine Variation der Betriebsgröße bedeutet, so entspricht die hier vorgenommene Systematisierung der Anpassungsarten den Begriffen der kurzen und der langen Periode bei GUTENBERG; denn GUTENBERG ordnet die Variation der Betriebsgröße in obigem Zitat (vgl. S. 196) ausdrücklich der langen Periode zu. Neben der Beseitigung von Unwirtschaftlichkeiten im Bereich der variablen Kosten (z.B. Materialeinsparungen) sind demnach innerbetrieblich in der kurzen Periode nur Variationen der Ausbringungsmengen möglich. In diesem Sinne äußert sich beispielsweise auch WITTMANN: Wo der Unternehmer "sich ... kurzfristig zu entscheiden hat, ... bleibt ihm nur die Zeit, sich mit seiner Ausbringung anzupassen im Rahmen von für ihn nicht verschiebbaren Grenzen, die durch die vorhandenen Mittel gesetzt sind ..." (d.h. die Kapazitäten der Produktionsfaktoren). WITTMANN, W., Lineare Programmierung und traditionelle Produktionstheorie, ZfhF 1960, S. 11.

dagegen, die Veränderungen der Kapazität des Betriebes, der Produktionsverfahren und/oder des Fertigungsprogrammes (artmäßig) betreffen, werden als nur langfristig realisierbar betrachtet.

Im Hinblick auf die Kosten kann diese Feststellung auch wie folgt formuliert werden: Alle Einflußnahmen auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung bzw. den Erfolg der Unternehmung, die keine Veränderungen der Kostenfunktionen im Hinblick auf die fixen Kosten mit sich bringen, werden als kurzfristig realisierbar betrachtet und demzufolge der kurzen Periode zugeordnet; alle Einflußnahmen, die auch die fixen Kosten verändern, werden als langfristig realisierbar betrachtet und demzufolge der langen Periode zugeordnet.

Der Unterscheidung zwischen kurzer und langer Periode kommt, wie auch die Literatur verschiedentlich zum Ausdruck bringt¹⁾, im System des Direct Costing besondere Bedeutung zu. Daher soll im folgenden zwischen einer kurzfristigen und einer langfristigen Rechnungsauswertung unterschieden werden.

A. Die kurzfristige Rechnungsauswertung

Die kurzfristige Rechnungsauswertung bezieht sich entsprechend unseren voranstehenden Ausführungen auf die Auswertung des Zahlenmaterials, das die Tätigkeit von Betrieb und Unternehmung während der kurzen Periode rechnungsmäßig darstellt. Der Untersuchungsbereich der kurzfristigen Rechnungsauswertung wird daher von der Kon-

¹⁾ Vgl. z.B.:
BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 657;
GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, a.a.O., S. 98 ff.;
National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 34 f.;
WRIGHT, W.R., Direct Costs Are Better for Pricing, a.a.O., S. 21;
Derselbe, Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 113;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 373.

stanz der Größen begrenzt, die die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung nur in der langen Periode beeinflussen. Als für die kurze Periode konstante Einflußgrößen werden im folgenden die Betriebsgröße und mit ihr die Kapazitäten des Betriebes, das Fertigungs- und Absatzprogramm in artmäßiger Hinsicht und die Fertigungsverfahren betrachtet.

Diese Einengung des Untersuchungsbereiches bringt es mit sich, daß das Mengengerüst der fixen Kosten während des Untersuchungszeitraumes als unveränderlich angesehen werden kann; denn Variationen des Mengengerüsts der fixen Kosten können nur durch Kapazitätsveränderungen, Änderungen der Fertigungsverfahren und/oder artmäßige Änderungen des Fertigungsprogrammes hervorgerufen werden.

Darüber hinaus legen wir im folgenden allen Betrachtungen auch konstante Kostengüterpreise zugrunde. Wird diese Bedingung aufgehoben, so müssen alle im folgenden dargestellten Untersuchungen nach Bedarf für die relevanten Preiskonstellationen gesondert durchgeführt werden. Da sich verfahrensmäßig und in der Art der aus der Rechnungsauswertung zu ziehenden Konsequenzen keine neuen Gesichtspunkte ergeben, können wir auf die Darstellung des Einflusses von Änderungen der Kostengüterpreise auf den Gang der Rechnungsauswertung verzichten. Dies gilt umso mehr, als am Beispiel von Änderungen der Absatzpreise gezeigt werden soll, wie Preisänderungen die aus der Rechnungsauswertung zu ziehenden Konsequenzen beeinflussen können. Die für Preisreduktionen im Absatzmarkt gemachten Aussagen lassen sich mutatis mutandis auf Preissteigerungen im Beschaffungsmarkt der entsprechenden Kostengüter übertragen.

Aus der Bedingung der Konstanz der Faktorpreise ergibt sich, daß nicht nur das den fixen Kosten zugrundeliegende Mengengerüst konstant bleibt, sondern auch die Höhe der in Geld ausgedrückten fixen Kosten. Zur mengenmäßigen tritt also auch die betragsmäßige Konstanz.

Die fixen Kosten lassen sich unter den genannten Bedingungen in ihrer Höhe innerhalb der kurzen Periode nicht beeinflussen. Daher wird von den fixen Kosten auch gesagt, sie seien der Dispositionsgewalt der Betriebs- und Unternehmungsleitung entzogen¹⁾. Diese Aussage bezieht sich, da sie nur unter den genannten Bedingungen gilt und diese das Wesen der kurzen Periode bestimmen, nur auf die kurze Periode.

Schließlich ist für die folgenden Ausführungen zu beachten, daß die Rechnungsauswertung sich sowohl auf die Untersuchung der Istzahlen beziehen kann, die für eine vergangene Periode ermittelt wurden, als auch auf die Untersuchung der Planzahlen, die vorausschauend für eine zukünftige Periode aufgestellt wurden. Das System des Direct Costing ist für zukunftsbezogene Rechnungen auch dann geeignet, wenn keine Plankostenrechnung existiert; denn fixe Kosten lassen sich unter den angegebenen Bedingungen auch für eine zukünftige Periode bestimmen, und auch die variablen Kosten können ermittelt werden, soweit sie proportionalen Charakter besitzen. Der Rechnung sind lediglich bestimmte Produktions- und Absatzmengen zugrunde zu legen.

1. Die Kostenauswertung

Soweit die Rechnungsauswertung die Leistungserstellung des Betriebes an seiner Handlungsmaxime, d.h. dem ökonomischen Prinzip mißt, analysiert sie die Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen. Insofern stellt sie also eine Kostenauswertung dar.

Soll die Kostenauswertung Möglichkeiten zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung aufzeigen, so muß sich die Aufmerksamkeit des Auswertenden vor allem auf diejenigen Kostenarten konzentrieren,

¹⁾ Vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 253 ff.;
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 204 ff.

die kurzfristig beeinflussbar sind; denn der Betrieb kann die Wirtschaftlichkeit der Erstellung einer bestimmten Leistung nur durch die Beeinflussung seiner Kosten steigern.

Eine geeignete Grundlage für Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen wird daher durch die Aufspaltung der Gesamtkosten in beeinflussbare und nicht beeinflussbare Bestandteile¹⁾ geschaffen. Die kurzfristige Kostenauswertung kann nach einer solchen Einteilung der Kosten auf eine entsprechende Untersuchung der beeinflussbaren Kosten beschränkt werden.

Da Direct Costing durch die Aufspaltung der Gesamtkosten in fixe und variable Bestandteile gekennzeichnet ist, liegt in unserem Zusammenhang die Frage nahe, ob zwischen den Kategorien fixer und variabler sowie unbeeinflussbarer und beeinflussbarer Kosten nicht Beziehungen bestehen, die für die Kostenauswertung nutzbar gemacht werden können.

Nach den bisher gemachten Ausführungen liegt der Schluss nahe, daß die fixen Kosten kurzfristig unbeeinflussbar, die variablen Kosten dagegen kurzfristig beeinflussbar sind.

Die Auffassung, daß die fixen Kosten nicht beeinflussbare Kosten darstellen²⁾, wird in der Literatur bisweilen bestritten³⁾. Als Beispiele für beeinflussbare Fixkosten

1) Vgl. z.B.:
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 336 ff.;
HENRICI, St.B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., a.a.O., S. 55 f.;
KOSIOL, E., Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung, Berlin 1956, S. 23.
Auf die Bedeutung der Einteilung der Kosten in beeinflussbare und nicht beeinflussbare für die kurzfristige Wirtschaftlichkeitskontrolle weisen z.B. auch hin:
HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O., S. 21.

2) In diesem Sinne äußert sich beispielsweise auch
HEINEN, E., a.a.O., S. 361.
Fortsetzung der Fußnoten auf S. 202.

werden unter anderem Forschungs-, Werbe- und Verwaltungskosten genannt¹⁾).

Beide Aussagen stehen nicht notwendigerweise zueinander im Widerspruch. Dies läßt sich mit Hilfe der Zielbedingungen zeigen, die üblicherweise bei der Formulierung des ökonomischen Prinzips verwandt werden.

Das ökonomische Prinzip kann als Maxime des Betriebes einerseits dahingehend verstanden werden, daß eine bestimmte Leistung mit minimalen Kosten erstellt werden soll. In dieser Formulierung ist es besonders für die Analyse des variablen Faktorverzehr geeignet, weil variable Kosten nur dann entstehen, wenn eine Produktion stattfindet.

Andererseits kann das ökonomische Prinzip auch dahingehend verstanden werden, daß bei bestimmten Kosten eine möglichst große Leistung erstellt werden soll. In dieser Formulierung eignet es sich besonders für die Analyse des fixen Faktorverzehr, weil dieser Verzehr in der kurzen Periode mengenmäßig konstant ist. Noch deutlicher wird die Berechtigung unserer Feststellung in dem dieser Untersuchung zugrundeliegenden Fall, daß die fixen Kosten auch betragsmäßig konstant sind, weil sich die Faktorpreise nicht ändern sollen.

So gesehen besteht die Aufgabe der Wirtschaftlichkeitskontrolle im Bereich des variablen Faktorverzehr in der Analyse des **M e n g e n v e r z e h r s**, im Bereich des fixen Faktorverzehr in der Analyse der **L e i s t u n g s m e n g e n**.

Beschränkt man die kurzfristige Kostenauswertung auf die Analyse des Mengenverzehr, so kann der Bereich der fixen Kosten vernachlässigt werden, weil die fixen

Zu Seite 201:

³⁾ Vgl. z.B.: DEAN, J., Managerial Economics, 7. Aufl., a.a.O., S. 267;
BENNINGER, L.J., Cost and Value Concepts, a.a.O., S. 295.

Zu dieser Seite:

¹⁾ Vgl. DEAN, J., Managerial Economics, 7. Aufl., a.a.O., S. 267.

Kosten als solche in der kurzen Periode notwendigerweise unbeeinflussbar sind.

Wird in die kurzfristige Kostenauswertung auch die Analyse der Leistungsmengen einbezogen, so ist zu fragen, ob sich bei gleichen Kosten nicht auch eine höhere Leistungsmenge erzielen ließe. In diesem Fall ist also auch zu untersuchen, ob sich die Leistungsabgabe derjenigen Produktionsfaktoren kurzfristig steigern läßt, die fixe Kosten verursachen.

In diesem Zusammenhang ist besonders das Beispiel der Verwaltungskosten aufschlußreich. Die Verwaltungskosten enthalten in erheblichem Umfange Gehaltskosten für Angestellte. Zwar lassen sich die Gehaltskosten gemäß unseren eingangs gesetzten Prämissen kurzfristig in ihrer Höhe nicht beeinflussen, weil keine Entlassungen bzw. Neueinstellungen möglich sind. Die Wirtschaftlichkeitskontrolle kann jedoch hier auch in der Untersuchung der Frage bestehen, ob bei konstanten Kosten die maximale Leistung erzielt wurde.

Die Kostenauswertung hat im Bereich der fixen Kosten dann die Aufgabe, Möglichkeiten zur kurzfristigen Steigerung der Leistungsabgabe bei den betreffenden Produktionsfaktoren aufzudecken. Soweit derartige Möglichkeiten bestehen - eine Steigerung der Leistung der Verwaltungsangestellten ist beispielsweise vorstellbar -, läßt sich auch die Auffassung rechtfertigen, fixe Kosten seien kurzfristig beeinflussbar. Allerdings sollte hier genauer von der Beeinflussbarkeit der Leistungsabgabe gesprochen werden.

Inwieweit Möglichkeiten zur Steigerung der Leistungsabgabe bei einzelnen Produktionsfaktoren bestehen, läßt sich in einer allgemeinen Untersuchung nicht klären. Dennoch sind folgende allgemeine Überlegungen möglich:

Die Leistungsabgabe aller Produktionsfaktoren, die GUTENBERG unter der Bezeichnung "Betriebsmittel" zu-

sammenfaßt¹⁾), ist durch technische Daten (Kapazität) eindeutig beschränkt. Da diese Grenzen bekannt sind (Kapazitätsangaben im technologischen Sinn), erübrigt sich hier eine kostenmäßige Untersuchung der Frage, ob Möglichkeiten zur Leistungssteigerung bestehen. Die Grenzen für derartige Leistungssteigerungen können schon durch einen Vergleich zwischen Kapazität und Beschäftigungsgrad aufgedeckt werden (z.B. Vergleich der Ist-Laufstunden mit den möglichen Laufstunden pro Zeiteinheit).

Die Leistungsfähigkeit des Produktionsfaktors Arbeit ist demgegenüber häufig relativ unbestimmt. In diesem Bereich sind daher unter Umständen Leistungsreserven vorhanden. Ob sich diese Reserven jedoch kurzfristig ausschöpfen lassen, kann nur unter Würdigung der speziellen Umstände des Einzelfalles gesagt werden.

Beachtet man überdies, daß die technische Entwicklung in zunehmenden Maße mit dem Übergang von arbeitsintensiver zu anlageintensiver Fertigung verbunden ist, so wird deutlich, daß sich für die kurzfristige Kostenbewertung im Bereich der Lohn- und Gehaltskosten immer weniger Ansatzpunkte bieten.

Zusammenfassend ist demnach festzustellen, daß fixe Kosten in ihrer Höhe unbeeinflussbar sind. Daher verbleibt im Bereich der fixen Kosten nur die Möglichkeit der kurzfristigen Leistungskontrolle.

Im Anschluß daran ist nunmehr zu untersuchen, inwieweit variable Kosten als kurzfristig beeinflussbar gelten können.

Variable Kosten werden, wie die Analyse des Faktorverzehr mit Hilfe des Kausalkriteriums ergeben hat, durch die Leistungserstellung direkt verursacht. Für den produktmengen- bzw. leistungsabhängigen Verzehr von Kostengütern gibt es technisch fixierte Untergrenzen.

¹⁾ Vgl. GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 50 f.

Diese Untergrenzen können einerseits durch die Verbrauchsfunktionen von Maschinen¹⁾, andererseits durch das Fertiggewicht oder sonstige quantitative Merkmale der erzeugten Betriebsleistungen²⁾ (z.B. Größenangaben) bestimmt sein.

In der Kostentheorie arbeitet man mit eindeutigen Kostenfunktionen. Dies bedeutet, daß man einer Leistungsmenge unter Bezugnahme auf eine bestimmte Anpassungsform (zeitliche, quantitative und/oder intensitätsmäßige Anpassung) einen ganz bestimmten Kostenbetrag zuordnet. Dieser Zuordnung liegt implizit die Annahme zugrunde, daß die Produktion mit den technisch determinierten Minimalkosten durchgeführt wird.

Soll die gewählte Anpassungsform beibehalten werden, so können die variablen Kosten, die in der entsprechenden theoretischen Kostenfunktion enthalten sind, nicht mehr "kontrolliert" oder "beeinflußt" werden, weil sie bereits ein technisch determiniertes und daher nicht mehr unterschreitbares Minimum darstellen.

¹⁾ Vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 219 ff.;
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 186 f.;
KILGER, W., Produktions- und Kostentheorie, a.a.O., S. 53 ff.
Für die hier erfaßten Verzehre "besteht nur ein mittelbarer Zusammenhang zwischen Einsatzmengen der Produktionsfaktoren und Ausbringungsmengen. Zwischen beiden Größen stehen die Verbrauchsfunktionen der maschinellen Aggregate." (HEINEN, E., a.a.O., S. 187). Die hier betrachteten Faktorverzehre gehen also nur indirekt, d.h. über andere Produktionsfaktoren, in die Betriebsleistungen ein (z.B. Energie über die Maschinen, auf denen die Betriebsleistungen bearbeitet werden). In der Regel sind die Verzehre von Hilfs- und Betriebsstoffen durch Verbrauchsfunktionen bestimmt.

²⁾ Hierbei handelt es sich um Verbrauchsmengen solcher Faktorarten, die "direkt in das Produkt eingehen. Diese Produktionsfaktoren werden ... je nach Maßgabe der Ausbringungsmenge direkt bei der Leistungserstellung verzehrt." (HEINEN, E., a.a.O., S. 187). In der Regel ist der Verbrauch von Werkstoffen, die substantziell in die Fertigprodukte eingehen, durch die zu erstellende Produktmenge direkt bestimmt.
Vgl. GUTENBERG, E., a.a.O., S. 225.

Eine Beeinflussung der variablen Kosten ist so gesehen nur möglich, wenn die Leistungserstellung einen variablen Faktorverzehr mit sich bringt, der über dem technisch determinierten Minimum liegt. Derartige Fälle sind in der Praxis sehr häufig anzutreffen.

Hierbei sind zwei Gruppen von Fällen denkbar. Einerseits ist es möglich, daß der bei einer bestimmten Anpassungsart bzw. Kombination von Anpassungsarten entstehende effektive variable Verzehr über dem dafür bestimmten technischen Minimalverzehr liegt. Soll die gewählte Anpassungsform beibehalten werden, so kann die kurzfristige Kostenauswertung dazu beitragen, daß die effektiven variablen Verzehrsmengen den technisch determinierten Minimalmengen möglichst weitgehend angenähert werden.

Andererseits ist es jedoch auch möglich, daß sich eine bestimmte Produktmenge bei Wahl einer anderen Anpassungsart bzw. Kombination von Anpassungsarten mit geringeren variablen Kosten erstellen ließe. Das Ziel der kurzfristigen Kostenauswertung besteht dann darin, die kostenminimale Anpassungsart bzw. Kombination von Anpassungsarten aufzudecken.

Die kurzfristige Kostenauswertung hat demnach im Bereich der variablen Kosten allgemein dazu beizutragen, daß der effektive Faktorverzehr dem technisch determinierten Minimalverzehr möglichst weitgehend angenähert wird. Soweit der effektive Verzehr nicht gleich dem technisch determinierten Minimalverzehr ist, kann für praktische Untersuchungen davon ausgegangen werden, daß variable Kosten im allgemeinen beeinflussbare Kosten sind.

Unbeschadet der nicht vollständigen Kongruenz der Begriffe beeinflussbarer und variabler sowie unbeeinflussbarer und fixer Kosten kann im folgenden davon ausgegangen werden, daß der überwiegende Teil der variablen Kosten in der Praxis kurzfristiger Beeinflussung zugänglich ist, der überwiegende Teil der fixen Kosten

jedoch nicht¹⁾). Dies gilt umso mehr, als variable Kosten auf laufende und kurzfristige Entscheidungen der zuständigen Instanzen von Betrieb und Unternehmung zurückzuführen sind²⁾, während die Entstehung fixer Kosten auf grundsätzlicheren, längere Fristen betreffenden Entscheidungen beruht. Fixe Kosten lassen sich überdies häufig auch wegen eingegangener vertraglicher Verpflichtungen nicht kurzfristig abbauen und sind insofern unbeeinflussbar³⁾).

Die Auffassung, daß die variablen Kosten grundsätzlich kurzfristig beeinflussbar sind, wird auch in der Literatur mehrfach vertreten⁴⁾. Ebenso wird die mangelnde Beeinflussbarkeit der fixen Kosten in der kurzen Periode hervorgehoben⁵⁾.

Entsprechend dem Grad der Beeinflussbarkeit variabler und fixer Kosten in der kurzen Periode hat die kurzfristige Kostenauswertung vor allem die Analyse der Beziehungen zwischen der Höhe der variablen Kosten und der Leistungsmenge zum Gegenstand. Diese Ausgangsposition läßt bereits erkennen, daß das System des Direct Costing ganz besonders günstige Möglichkeiten zur kurzfristigen Kostenauswertung bietet.

Zunächst kommt der kurzfristigen Kostenauswertung im System des Direct Costing der Umstand zugute, daß die

¹⁾ In diesem Sinne äußern sich z.B. auch HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O., S. 21.

²⁾ Vgl. National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 13.

³⁾ Vgl. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 207.

⁴⁾ Vgl. z.B.:
GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, a.a.O., S. 98;
HEINEN, E., a.a.O., S. 361 ff.;
KOHLER, E.L., A Dictionary for Accountants, 2. Aufl., a.a.O., S. 130.

⁵⁾ Vgl. z.B.:
AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 415;
HEINEN, E., a.a.O., S. 361.

variablen Kosten getrennt von den fixen Kosten erfaßt und verrechnet werden. Die kurzfristige Kostenauswertung kann daher sofort in dem Bereich angesetzt und auf den Bereich beschränkt werden, der am ehesten aufschlußreiche Ergebnisse hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung erwarten läßt: den Bereich der variablen Kosten.

Besonders aufschlußreich ist die Kostenauswertung für den Fall, daß Direct Costing in der Form der Plankostenrechnung praktiziert wird¹⁾. Die Plankostenrechnung ermöglicht auf der Grundlage des Soll-Ist-Vergleiches auch eine Abteilungs-Kontrollrechnung, die die Leistung einzelner Kostenstellen wirksam zu durchleuchten erlaubt²⁾. In diesem Falle läßt sich das Kostenverantwortungsbewußtsein bei den für die Kostenentstehung verantwortlichen Instanzen des Betriebes noch erfolgreicher fördern als im Falle der Istkostenrechnung.

Ablauftechnisch erfolgt die Kostenauswertung wie in anderen Systemen der Kostenrechnung, indem Werte früherer Perioden oder Normalwerte mit denjenigen der auszuwertenden Periode verglichen werden. Im Falle der Plankostenrechnung werden die Sollvorgaben mit den erreichten Istwerten verglichen. Hierbei ist bemerkenswert, daß die Abweichungsanalyse keine Beschäftigungsabweichungen auszuschneiden braucht, weil solche auf Grund der besonderen Behandlung der fixen Kosten gar nicht entstehen³⁾. Stattdessen sind die ermittelten Kostenabweichungen Ausdruck des Kostengüterverzehr, den die betreffenden Instanzen des Betriebes beeinflussen können und daher auch zu verantworten haben⁴⁾.

¹⁾ Für diesen Fall entspricht das System des Direct Costing der Grenzplankostenrechnung im Sinne von PLAUT.

²⁾ Vgl. dazu: KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 305.

³⁾ Vgl. POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in One System, a.a.O., S. 8 und 14.

⁴⁾ Vgl. dazu HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 368 ff.

Da die Kostenauswertung im System des Direct Costing verfahrenstechnisch derjenigen anderer Systeme der Kostenrechnung entspricht, kann hierzu auf nähere Beschreibungen verzichtet werden.

Anders als in sonstigen Systemen der Kostenrechnung sind jedoch die in der Kostenträgerrechnung ermittelten Stückkosten zu beurteilen, wenn sie als Kennzahl der Wirtschaftlichkeit betrachtet werden. Dies ergibt sich aus dem Umstand, daß die Kostenträgerrechnung des Direct Costing im Gegensatz zu derjenigen anderer Systeme der Kostenrechnung fixe Kosten nicht auf einzelne Kostenträger verrechnet.

Gegen die variablen Kosten pro Stück als spezifische Kennzahl der Wirtschaftlichkeit könnte der Vorwurf erhoben werden, daß sie den Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung insoweit nicht erkennen lassen, als er die Kapazitätsausnutzung, d.h. die Leistungsabgabe derjenigen Produktionsfaktoren betrifft, die fixe Kosten verursachen.

In der Tat wird aus den "Stückkosten" des Direct Costing der Degressionseffekt der fixen Kosten¹⁾ nicht ersichtlich. Die Beachtung des ökonomischen Prinzips bei der Leistungserstellung hat jedoch auch einen möglichst wirkungsvollen Einsatz derjenigen Produktionsfaktoren zur Voraussetzung, die eine zeitgebundene Kapazität besitzen und daher fixe Kosten verursachen. Deshalb muß auch der Einfluß des Kapazitätsausnutzungsgrades auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung untersucht werden.

Der Beschäftigungsgrad findet in der Kostenträgerrechnung des Direct Costing hinsichtlich der Kapazitätsausnutzung keine Berücksichtigung, weil sich die fixen Kosten den einzelnen Kostenträgern nicht verursachungs-

¹⁾ Zum Degressionseffekt der fixen Kosten vgl. z.B. HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 133.

gerecht zurechnen lassen. Wie bei der Darstellung der Preiskalkulation bereits hervorgehoben wurde, lassen sich fixe Kosten höchstens der Gesamtheit aller Einheiten von Erzeugnisarten, Erzeugnisgruppen oder des gesamten Fertigungsprogrammes des Betriebes zurechnen, die während einer Periode produziert wurden. Ebenso wurde bei der Darstellung der Kostenstellenrechnung bereits gezeigt, daß sich die fixen Kosten den Kostenstellen verursachungsgerecht zurechnen lassen, an denen sie entstanden sind.

Daraus ergibt sich bereits der Ansatzpunkt für die Lösung des Problems, wie die Kapazitätsausnutzung im Rahmen der kurzfristigen Kostenauswertung des Direct Costing zu analysieren ist. Sind die Kapazitäten und die Leistungsmengen der einzelnen Kostenstellen bekannt, so läßt sich die Kapazitätsausnutzung für die Kostenstellen pro Abrechnungsperiode ermitteln und in Prozent der Kapazität der Stellen ausdrücken.

Der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung wird daher im System des Direct Costing hinsichtlich der Kapazitätsausnutzung nicht innerhalb der Kostenträgerrechnung, sondern innerhalb der Kostenstellenrechnung dargestellt und überwacht.

Mit Recht weist PLAUT auch darauf hin, "daß die Über- oder Unterbeschäftigung einer Kostenstelle ... a priori nicht kostenträgerbedingt, sondern kostenstellenbedingt ist"¹). Auch auf diese Weise läßt sich begründen, warum der Einfluß der Kapazitätsausnutzung auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung von der Kostenstellenrechnung und nicht von der Kostenträgerrechnung her beurteilt werden sollte. Diese Art der Analyse hat den Vorteil, daß das Phänomen des Degressionseffektes der fixen Kosten in einer geeig-

¹) PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 411.

neten Kennzahl i s o l i e r t dargestellt werden kann.

Überdies ist zu beachten, daß der Beschäftigungsgrad eine Kosteneinflußgröße darstellt, die sich dem Einflußbereich des B e t r i e b e s weitgehend entzieht; denn der Beschäftigungsgrad richtet sich vorwiegend nach den Absatzmöglichkeiten der Unternehmung am Markt. Deshalb kann er auch nur durch eine entsprechende Absatzpolitik der U n t e r n e h m u n g beeinflusst werden.

Diese Überlegung kann als Begründung dafür angeführt werden, daß der Beschäftigungsgrad im System des Direct Costing weniger als K o s t e n einflußgröße betrachtet wird, dafür umso mehr als G e w i n n - einflußgröße. Er findet daher bei der später darzustellenden Erfolgsauswertung besondere Berücksichtigung.

Zusammenfassend kann demnach zu den "Stückkosten" des Direct Costing gesagt werden, daß sie in höherem Maße als die Stückkosten anderer Systeme der Kostenrechnung eine Kennzahl der Wirtschaftlichkeit darstellen, die den Einflußbereich des Betriebes auf die Wirtschaftlichkeit seiner Betätigung in der kurzen Periode widerspiegelt. Beschäftigungseinflüsse finden in den "Stückkosten" des Direct Costing höchstens im Bereich der variablen Kosten Ausdruck (z.B. Kostenprogressionen bei expansiver intensitätsmäßiger Anpassung). Die Stückkosten des Direct Costing besitzen zwar als Kennzahl der Wirtschaftlichkeit eine w e n i g e r u m f a s s e n d e Bedeutung als die Stückkosten anderer Systeme der Kostenrechnung; sie stellen jedoch in dem Sinne eine aussagefähigere Kennzahl dar, daß der Komplex der Einflußgrößen, die sich in ihnen niederschlagen, d u r c h s i c h t i g e r ist und daher die Ursachen für Veränderungen der Wirtschaftlichkeit leichter aufgedeckt werden können.

Abschließend sei noch hervorgehoben, daß die kurzfristige Kostenauswertung des Direct Costing auch darüber Aufschluß zu geben vermag, wie sich ein Betrieb Beschäftigungsschwankungen kurzfristig anpassen soll, wenn die kostenoptimale Anpassungsart bzw. Kombination von Anpassungsarten gewählt werden soll.

Nach GUTENBERG kann sich der Industriebetrieb kurzfristigen Beschäftigungsschwankungen intensitätsmäßig, zeitlich und/oder quantitativ anpassen¹⁾. Bleiben Kapazitätsveränderungen außer Betracht²⁾, so ist eine quantitative Anpassung nur in der von GUTENBERG mit "Fall B"³⁾ bezeichneten Weise möglich. Maschinelle Anlagen werden dann bei kontraktiv quantitativer Anpassung stillgelegt, aber nicht veräußert, und freigesetzte Arbeitskräfte werden nicht entlassen, sondern anderweitig beschäftigt.

Intensitätsmäßige, zeitliche und quantitative Anpassung (Fall B) bringen Kostenveränderungen nur im Bereich der variablen Kosten. Da die variablen Kosten im System des Direct Costing getrennt von den fixen Kosten erfaßt und verrechnet werden, lassen sich insbesondere bei der Auswertung der Kostenstellenrechnung und der Kostenträgerrechnung wertvolle Aufschlüsse darüber gewinnen, welche Anpassungsart bzw. Kombination von Anpassungsarten kostenmäßig am günstigsten ist. Dies hat allerdings zur Voraussetzung, daß neben der Auswertung der Abrechnungsergebnisse eine formal gleichwertige

1) Vgl. GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 243 ff.

2) Der Kapazitätsbegriff wird hier wie bei HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 195 auf das "Vorhandensein der Produktionsfaktoren im Betriebe" abgestellt. Im Gegensatz dazu stellt GUTENBERG, E., a.a.O., S. 309 bei der Bestimmung des Kapazitätsbegriffes auf die Beschäftigung von Produktionsfaktoren ab. Vorhandene, aber nicht beschäftigte Produktionsfaktoren beziehen wir also wie HEINEN in den Kapazitätsbegriff und den Begriff der Betriebsgröße mit ein.

3) Vgl. GUTENBERG, E., a.a.O., S. 268.

Auswertung von Planrechnungen für die nicht realisierten Alternativen durchgeführt wird. Werden solche Alternativen mit in die Betrachtung einbezogen, so liefert die Kostenauswertung des Direct Costing einen wesentlichen Beitrag zur Bestimmung der "ökonomischen Gesichtspunkte für die Wahl der Anpassungsform"¹⁾).

2. Die Erfolgsauswertung

Besondere Bedeutung kommt im System des Direct Costing der kurzfristigen Erfolgsauswertung zu. Ihre Aufgabe besteht zunächst in der Analyse der Zusammensetzung des erzielten bzw. erzielbaren Gesamterfolges. Aus dieser Analyse können sodann Aufschlüsse darüber gewonnen werden, ob sich der Gesamterfolg durch entsprechende, kurzfristig realisierbare Anpassungsmaßnahmen steigern läßt. Damit liefert die kurzfristige Erfolgsauswertung wichtige Unterlagen für die kurzfristigen Entscheidungen, die im Rahmen der Unternehmungspolitik zu fällen sind.

Die Zusammensetzung des Gesamterfolges der Unternehmung wird durch eine entsprechende Auswertung der Deckungsbeiträge analysiert, deren Ermittlung im Rahmen der Darstellung der kurzfristigen Erfolgsrechnung aufgezeigt wurde.

Eine erschöpfende Darstellung aller Möglichkeiten der kurzfristigen Erfolgsauswertung, die das System des Direct Costing bietet, würde im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu weit führen. Daher beschränken wir uns im folgenden auf die Darstellung der Auswertungsmöglichkeiten am Beispiel der Erzeugnisse, die eine Unternehmung vertreibt. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse lassen sich analog auf die Erfolgsauswertung unter anderen Gesichtspunkten (z.B. Absatzgebiete, Absatzmethoden, Kundenklassen usw.) übertragen.

Den folgenden Untersuchungen wird darüber hinaus die

¹⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 202.

Annahme zugrundegelegt, daß die innerhalb der Periode erzeugten Produktmengen auch innerhalb der Periode verkauft werden.

Im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsauswertung hinsichtlich der verschiedenen Erzeugnisarten des Fertigungs- und Absatzprogrammes einer Betriebswirtschaft wird analysiert, inwieweit sich der Absatz und damit auch die Fertigung einzelner Erzeugnisarten rentieren. Sie hat zunächst die Analyse des Phänomens zum Gegenstand, das üblicherweise als Umsatzrentabilität bezeichnet wird. Allerdings macht die Eigenart der Abrechnungsweise des Direct Costing eine entsprechende Modifizierung des Begriffes der Umsatzrentabilität erforderlich.

"Die Umsatzrentabilität bezieht den Umsatzgewinn auf die Gesamtumsatzgröße."¹⁾

Diese allgemeine Definition der Umsatzrentabilität bedarf bei der Erfolgsauswertung des Direct Costing zunächst insofern einer Einschränkung, als sich bei Mehrproduktunternehmen ein Umsatzreingewinn pro Erzeugnisart wegen der mangelnden Zurechenbarkeit der fixen Kosten nicht ermitteln läßt. An die Stelle des Umsatzreingewinnes tritt daher der Umsatzbruttogewinn. Als Umsatzbruttogewinn kann hierbei für eine Erzeugnisart der Deckungsbeitrag über variable Kosten und Erzeugnisfixkosten gewählt werden. Soll die Umsatzrentabilität auf die Erzeugniseinheit bezogen werden, so ist der Ermittlung der Umsatzrentabilität nur der Deckungsbeitrag über die variablen Kosten, also der Bruttogewinn ersten Grades, zugrunde zu legen; denn nur dieser Bruttogewinn kann für die Erzeugniseinheit exakt ermittelt werden.

Bei der Untersuchung der Umsatzrentabilität einzelner Erzeugnisarten ist innerhalb der kurzfristigen Erfolgsauswertung des Direct Costing von der Bruttoumsatzrentabilität pro Stück auszugehen, die den Überschuß

¹⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 59

des Stückerlöses über die variablen Kosten pro Stück in Prozent des Stückerlöses ausdrückt und mit dem früher dargestellten Deckungsbeitragssatz ersten Grades identisch ist¹⁾²⁾.

Bei der Erfolgsauswertung ist zunächst zu prüfen, ob die Erlöse aus dem Verkauf der einzelnen Erzeugnisarten im Rahmen der allgemeinen Ertragslage der Unternehmung hinreichende Beiträge zur Abdeckung der fixen Ko-

¹⁾ Vgl. S. 186 der vorliegenden Arbeit.

²⁾ Ebenso läßt das System des Direct Costing auch eine entsprechende Umformulierung des Begriffes der Fertigungsrentabilität zu.

Unter Fertigungsrentabilität wird "das Verhältnis zwischen Stückgewinn und den für das Stück gemachten Aufwendungen" verstanden (HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 59). Der Begriff der Fertigungsrentabilität ist im System des Direct Costing ebenfalls in doppelter Hinsicht zu modifizieren. Da die mangelnde Zurechenbarkeit der fixen Kosten auf einzelne Kostenträger nur die Ermittlung der variablen Kosten pro Stück zuläßt, ist der "Stückgewinn" auf die variablen Kosten pro Stück zu beziehen. Insofern erfordert das System des Direct Costing eine Modifizierung der Bezugsbasis für die Ermittlung der Fertigungsrentabilität.-- Da die mangelnde Zurechenbarkeit der fixen Kosten auf einzelne Kostenträger umgekehrt auch die Ermittlung eines exakten Stückreingewinnes verhindert, ist als "Stückgewinn" der genau ermittelbare Bruttogewinn ersten Grades einzusetzen. Insofern erfordert das System des Direct Costing eine Modifizierung der Beziehungsgröße für die Ermittlung der Fertigungsrentabilität. Dem System des Direct Costing entspricht also der Begriff der Bruttofertigungsrentabilität, die den Überschuß des Stückerlöses über die variablen Kosten pro Stück in Prozent der variablen Kosten pro Stück ausdrückt.

Die Bruttofertigungsrentabilität unterscheidet sich im System des Direct Costing demnach von der Bruttoumsatzrentabilität nur durch die Bezugsgröße.

Üblicherweise wird jedoch im System des Direct Costing, wie die weiteren Ausführungen zeigen werden, bei der kurzfristigen Erfolgsauswertung die Bruttoumsatzrentabilität verwandt, weil sie den anzustellenden Überlegungen besser entspricht als die Bruttofertigungsrentabilität. Aus diesem Grunde wird die Rentabilität oder Ertragskraft (profitability) der einzelnen Erzeugnisse und Erzeugnisarten auch meist in Prozent der Erlöse ausgedrückt.

sten und zur Erzielung von Reingewinnen liefern. Insofern wird also der Bruttogewinn aus dem Verkauf der einzelnen Erzeugnisarten am erwerbswirtschaftlichen Prinzip als der Handlungsmaxime der Unternehmung gemessen. Die Bruttogewinnanalyse betrifft sowohl die absoluten Beträge der Bruttogewinne als auch die Deckungsbeitragsätze.

"Der Bruttogewinn einer Produktart (bildet) im Regelfall das Kriterium dafür, ob ein Erzeugnis aus dem Produktionsprogramm gestrichen werden muß oder nicht. Liegen die proportionalen Selbstkosten pro Einheit unter (gemeint ist: *ü b e r*, d. Verf.) dem erzielten Marktpreis, so leistet das betreffende Erzeugnis keinen Beitrag zur Fixkostendeckung, und seine Produktion führt darüber hinaus noch zu einer direkten Wertvernichtung, da der Wert der unmittelbar durch die Produktion verbrauchten Produktionsfaktoren höher ist als der vom Markt hierfür vergütete Wert. Nur wenn zwischen einem solchen Erzeugnis und anderen Erzeugnissen, deren Bruttogewinne positiv sind, eine starke Sortimentsbindung besteht, kann es ausnahmsweise richtig sein, eine Produktart mit negativem Bruttoerfolg nicht aus dem Fertigungsprogramm zu streichen."¹⁾

¹⁾ KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 313.

In gleichem Sinne äußern sich beispielsweise auch: BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting, 3. Aufl., a.a.O., S. 453 ff.;

CAUFIELD, Ch.F., A Favorable Appraisal of Direct Costing, a.a.O., S. 24;

CHAMBERS, Ch.R., A Conversion to Direct Costs, a.a.O., S. 795 ff.;

DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, a.a.O., S. 30;

FAULKNER, G.L., Profit Analysis for the Magnet Wire Industry, N.A.C.A. Bulletin, Sept. 1952, S. 37 f.;

HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O., S. 201;

National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 28 ff.;

WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 114 f.;

YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 366.

An die Errechnung der Bruttoumsatzrentabilität der einzelnen Produktarten schließt sich die Untersuchung der Frage an, ob der Gesamtgewinn der Unternehmung bei gegebenen Absatzpreisen gesteigert werden kann, wenn Produktion und Absatz einzelner Erzeugnisarten gefördert und eventuell auch Produktion sowie Absatz anderer Erzeugnisarten eingeschränkt werden.

Der Bruttogewinn bildet somit auch "die Grundlage für die Beantwortung der Frage: Welche Produktarten sollen im Rahmen der absatzpolitischen Möglichkeiten besonders gefördert werden und welche nicht? Hierbei soll von der Zielsetzung der Gewinnmaximierung, einem Betrieb mit gegebenen Kapazitäten und einem bestimmten Fertigungsprogramm ausgegangen werden."¹⁾

Der Gang dieser Untersuchung sei zunächst an dem schon früher zitierten Beispiel dargestellt, das WRIGHT zur Preiskalkulation entwickelt hat²⁾.

In einer ersten Verfeinerung dieses Beispiels sei angenommen, daß der Betrieb seine Kapazität hinsichtlich aller drei Produkte nur zu 80 % ausgenutzt hatte. Demnach gelten die auf S. 218 wiedergegebenen Zahlen.

Kann die Unternehmung auch größere Mengen der Erzeugnisse zu den gleichen Preisen absetzen, so lassen sich im angeführten Beispiel die erzielbaren Bruttogewinne und der Gesamtreinigung der Periode steigern, wenn die verfügbaren Kapazitäten besser ausgelastet und auch die größeren Produktmengen zu den bisherigen Verkaufspreisen veräußert werden. Für den Fall der hundertprozentigen Kapazitätsausnutzung und der Veräußerung der entsprechenden Mengen zu den bisherigen Preisen gilt dann im Rahmen zukunftsbezogener Überlegungen die auf S. 218 wiedergegebene Erfolgsstaffel.

¹⁾ KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 313.

²⁾ Hinsichtlich der Beurteilung der Zahlenwerte des Beispiels gilt auch an dieser Stelle S. 182 Fußnote 1 der vorliegenden Arbeit.

	Produktart		
	A	B	C
Kapazität (Stück) ¹⁾	1 250	2 500	6 250
Produktion (Stück)	1 000	2 000	5 000
Stückerlös (DM)	10,-	10,-	8,-
Variable Kosten pro Stück (DM)	5,-	7,-	6,80
Bruttoumsatzrentabilität pro Stück	50 %	30 %	15 %

Erfolgssstaffel bei voller Kapazitätsausnutzung

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse	12 500	25 000	50 000
./. Variable Kosten	<u>6 250</u>	<u>17 500</u>	<u>42 500</u>
Bruttogewinn ersten Grades	6 250	7 500	7 500
./. Erzeugnisfixkosten	<u>1 500</u>	<u>2 000</u>	<u>3 500</u>
Bruttogewinn zweiten Grades	4 750	5 500	4 000
./. Erzeugnisgruppenfixkosten	<u>-</u>	<u>2 000</u>	<u>-</u>
Bruttogewinn dritten Grades	4 750	7 500	-
./. Allgemeine Fixkosten	<u>-</u>	<u>3 000</u>	<u>-</u>
<u>Reingewinn</u>		<u>9 250</u>	

Diese Übersicht läßt bereits erkennen, daß unter den gegebenen Umständen durch die vollständige Kapazitätsausnutzung eine erhebliche Steigerung der Gewinne²⁾

¹⁾ Die Kapazitätsangaben wurden von uns an dieser Stelle in das Beispiel eingefügt.

²⁾ Die obige Erfolgsstaffel ist hierbei mit der auf S. 183 der vorliegenden Arbeit wiedergegebenen StaffeI zu vergleichen.

herbeigeführt werden kann. Die Bruttogewinne ersten Grades nehmen entsprechend der Kapazitätsausnutzung um 25 % gegenüber der bisherigen Situation zu (z.B. bei Produktart A von 5 000 auf 6 250 DM), der Reingewinn aus dem Gesamtabatz sogar um 85 % (von 5 000 auf 9 250 DM).

Geht man davon aus, daß die Unternehmung an den bisherigen Verkaufspreisen festhalten will oder muß und daß sie unter den gegebenen Umständen keine größeren Produktmengen zu diesen Preisen absetzen könnte, so stellt obiges Programm ihre gewinnmaximale Produktmengenkombination dar.

Für nicht vollbeschäftigte Betriebe zeigt die kurzfristige Erfolgsauswertung des Direct Costing in Verbindung mit zukunftsbezogenen Planüberlegungen demnach, ob, gegebenenfalls in welchem Maße und in welchen Bereichen der Gewinn durch bessere Kapazitätsausnutzung gesteigert werden kann. Der Umstand, daß die Kapazitätsausnutzung die einzige Variable im obigen Beispiel darstellt, zeigt bereits die Bedeutung, die der Kapazitätsausnutzung in Verbindung mit einem entsprechenden Absatz als Gewinneinflußgröße zugestanden wird.

Aufschlüsse über die Möglichkeiten zur Gewinnsteigerung werden bei nicht vollbeschäftigten Betrieben mit Hilfe einer *a b s o l u t e n* Betrachtung der Deckungsbeiträge bzw. Bruttogewinne gewonnen. Von einer absoluten Betrachtung der Deckungsbeiträge soll hierbei gesprochen werden, solange die Deckungsbeiträge nicht zu Größen in Beziehung gesetzt werden, die in der Erfolgsstaffel nicht enthalten sind.

Will oder muß die Unternehmung an ihren bisherigen Verkaufspreisen festhalten und könnte sie zu diesen Preisen auch noch größere Produktmengen am Markt unterbringen, so steht der Ausnutzung der vom Markt her gegebenen Möglichkeiten zur Gewinnerzielung in unserem Beispiel nunmehr die Vollbeschäftigung entgegen. Die Kapazitäten des Betriebes werden daher hinsichtlich

der kurzfristigen Realisierung weiterer Gewinne zum Engpaß.

Dennoch bleibt zu überlegen, ob der mit den vorhandenen Kapazitäten erzielbare Gewinn nicht dadurch gesteigert werden kann, daß die vorhandenen Kapazitäten auf das Erzeugungs- und Absatzprogramm anders verteilt werden.

Ermittelt man für die obige Erfolgsstaffel¹⁾, die der nunmehr durchzuführenden kurzfristigen Erfolgsauswertung zugrundeliegt, entsprechend unserem früheren Beispiel die verschiedenen Deckungsbeitragssätze, so ergibt sich folgendes Bild:

Produktart	A	B	C
Deckungsbeitragssatz 1. Grades	50 %	30 %	15 % .
Deckungsbeitragssatz 2. Grades	38 %	22 %	8 %
Deckungsbeitragssatz 3. Grades	38 %	10 %	
Reingewinnsatz		10,6 %	

Die Deckungsbeitragssätze ersten Grades haben sich gegenüber der früher geschilderten Ausgangssituation²⁾ nicht geändert, weil sie sich aus der Subtraktion zweier Größen ergeben, die in unserem Beispiel auf Grund der Konstanz der Absatzpreise gleicherweise zur Produktions- und Absatzmenge proportional sind (Erlöse und variable Kosten).

Dagegen haben sich die weiteren Deckungsbeitragssätze auf Grund der besseren Kapazitätsausnutzung erhöht. In dieser Verbesserung kommt wiederum der Degressionseffekt der fixen Kosten zum Ausdruck. Zur Abdeckung der fixen Kosten haben die Erlöse aus größeren Produktions- und Absatzmengen beigetragen. Ebenso kann gesagt werden, daß die Zunahme der Deckungsbeitragssätze ab dem zweiten Grad die Kapazitätsausnutzung als Gewinneinflußgröße sichtbar werden läßt.

¹⁾ Vgl. S. 218 dieser Arbeit.

²⁾ Vgl. S. 186 dieser Arbeit.

Für die weiteren Überlegungen ist der Umstand wesentlich, daß der Deckungsbeitragssatz zweiten Grades bei Produktart B beinahe das Dreifache desjenigen bei Produktart C beträgt. Bereits die Betrachtung der Deckungsbeiträge läßt also einen Bereich des Produktions- und Absatzprogrammes erkennbar werden, dessen Rentabilität relativ gering ist. Daher liegt die Frage nahe, ob die Gesamrentabilität des Umsatzes nicht gesteigert werden kann, wenn Produktion und Absatz der Produktart C eingeschränkt und durch Produktion und Absatz einer anderen Produktart ersetzt werden.

Die Analyse der Deckungsbeitragssätze liefert somit einen ersten Anhaltspunkt dafür, wo eventuell Möglichkeiten zu weiteren Gewinnsteigerungen liegen könnten.

Eine solche Möglichkeit soll innerhalb des bisher verwandten Beispiels nunmehr durch eine zusätzliche Verfeinerung sichtbar gemacht werden.

Umverteilungen des Fertigungs- und Absatzprogrammes kommen naturgemäß nur in Mehrproduktbetrieben in Frage, die artverwandte Erzeugnisse in nicht strengen Mengenrelationen zu produzieren vermögen, bei denen also Erzeugnisgruppenfixkosten auftreten. Diese Erzeugnisgruppenfixkosten müssen durch Produktionsfaktoren verursacht werden, die sich zur Erzeugung mehrerer Produktarten eignen.

Solche Erzeugnisgruppenfixkosten treten in unserem Beispiel für die Erzeugnisse B und C auf. Die Herstellung der Produktart A ist von derjenigen der Erzeugnisgruppe (B + C) unabhängig und kann daher aus der weiteren Betrachtung ausgeschieden werden.

Es sei angenommen, daß sich die in unserem Beispiel enthaltene Erzeugnisgruppenkostenstelle in gleicher Weise zur Bearbeitung der Produktart B und der Produktart C eigne.

Da der Betrieb in unserem Beispiel insgesamt vollbeschäftigt ist, kommt eine Umverteilung des Fertigungs-

programmes nur dann in Frage, wenn die Produktion einer Erzeugnisart in dem Maße eingeschränkt wird, wie die Erzeugung der anderen Produktart ausgedehnt werden soll. Ob derartige Möglichkeiten bestehen, kann mit Hilfe einer Analyse der Kapazitäten der betroffenen Betriebsteile (Kostenstellen) festgestellt werden.

Die genauere Prüfung der Kapazität jener Kostenstelle, die die Produktarten B und C bearbeitet, soll in unserem Beispiel folgendes ergeben:

Die Erzeugniskostenstellen der Produktart B besitzen für den der Abrechnung zugrundegelegten Zeitraum eine Kapazität von 3 000 Einheiten, die Erzeugniskostenstellen der Produktart C eine Kapazität von 6 500 Einheiten. Der Umstand, daß dennoch nur 2 500 Einheiten B und 6 250 Einheiten C pro Periode produziert werden können, ist darauf zurückzuführen, daß der kapazitive Engpaß im Bereich der Erzeugnisgruppe (B + C) bei der Erzeugnisgruppenkostenstelle liegt.

Die Erzeugnisgruppenkostenstelle sei eine Maschinenstelle. Durch die Bearbeitung einer Erzeugniseinheit B soll die Erzeugnisgruppenkostenstelle zwei Maschinensatzzeiteinheiten (2 t Minuten) in Anspruch genommen werden. Dagegen erfordere die Bearbeitung einer Erzeugniseinheit C eine Bearbeitungszeit von nur einer Maschinensatzzeiteinheit (1 t Minuten). Die Gesamtkapazität der Erzeugnisgruppenkostenstelle betrage 11 250 Maschinensatzzeiteinheiten (11 250 t Minuten) pro Abrechnungsperiode. Diese Kapazität ist durch die Bearbeitung von 2 500 Einheiten B (= 5 000 Maschinensatzzeiteinheiten t) und 6 250 Einheiten C (= 6 250 Maschinensatzzeiteinheiten t) voll ausgelastet. Daher stellt die Erzeugnisgruppenkostenstelle den kapazitiven Engpaß im Bereich der Erzeugnisgruppe (B + C) dar.

Aufschlüsse darüber, ob die Engpaßkapazität der Erzeugnisgruppenkostenstelle ertragbringender ausgenutzt werden könnte, erhält man, wenn man die Deckungsbeiträge der Erzeugnisarten B und C über ihre Erzeugnis-

fixkosten (Bruttogewinne zweiten Grades) zu den Zeiten in Beziehung setzt, für die die Erzeugnisgruppenkostenstelle durch die Bearbeitung der beiden Erzeugnisarten beansprucht wird.

Die nach dem Abzug der Erzeugnisfixkosten verbleibenden Deckungsbeiträge aus dem Verkauf der beiden Produktarten B und C sind also durch die Belegzeiten der Erzeugnisgruppenkostenstelle zu dividieren. Man erhält aus dieser Spezifizierung der Deckungsbeitrags-Analyse Kennzahlen, die die Bruttogewinne "bis dahin" auf die Leistungseinheit des Engpaßfaktors beziehen (in unserem Beispiel auf die Maschinensatzzeiteinheit t).

An die Stelle der absoluten Betrachtung der Deckungsbeiträge tritt somit für den Engpaßfall eine *r e l a - t i v e* Betrachtung:

Pro- dukt- art \ Mengen- anga- ben	Engpaßbelastung pro Stück in Engpaßleistungs- einheit t	Pro- dukt- menge Stück	Engpaßbelastung insgesamt in Engpaßleistungs- einheiten t (Sp. 1 x Sp. 2)
	1	2	3
B	2	2 500	5 000
C	1	6 250	6 250

Pro- dukt- art \ Mengen- anga- ben	Bruttogewinn bis Engpaß- sektor DM	Bruttogewinn pro Einheit der Engpaßbelastung (DM/t) (Sp. 4 : Sp. 3)
	4	5
B	5 500	1,10
C	4 000	0,64

Die Rechnung ergibt, daß auf die Verwendung der Engpaßstelle in der Verwendungsart B pro Leistungseinheit t ein Bruttogewinn von 1,10 DM entfällt, in der Verwen-

dungsart C dagegen nur ein Bruttogewinn von 0,64 DM pro Leistungseinheit t der Engpaßstelle.

Soll die Kapazität der Engpaßstelle möglichst gewinnbringend ausgenutzt werden, so muß demnach Produktart C möglichst weitgehend durch Produktart B ersetzt werden. Die Erzeugung der Produktart B muß also möglichst weitgehend zu Lasten der Erzeugung der Produktart C ausgedehnt werden.

Die Grenzen für eine derartige Umverteilung innerhalb des Fertigungsprogrammes des betrachteten Betriebes werden durch die Kapazitäten der Erzeugniskostenstellen bestimmt. Die Erzeugniskostenstellen B weisen noch eine Kapazitätsreserve von 500 Einheiten auf (Ist-Auslastung 2 500 Stück, Kapazität: 3 000 Stück), die Erzeugniskostenstellen C eine Kapazitätsreserve von 250 Einheiten (Ist-Auslastung: 6 250 Stück, Kapazität: 6 500 Stück).

Die Erzeugung der Produktart B kann demnach um 500 Einheiten erhöht werden. Mit Rücksicht auf die Engpaßkapazität der Erzeugnisgruppenkostenstelle ist eine solche Expansion jedoch nur möglich, wenn die Erzeugung der Produktart C um die Menge eingeschränkt wird, die der Bearbeitung von 500 Einheiten B in der Erzeugnisgruppenkostenstelle entspricht.

500 Einheiten der Produktart B beanspruchen die Erzeugnisgruppenkostenstelle gemäß unseren Annahmen während $2 \times 500 = 1\,000$ Maschinensatzzeiteinheiten t. Da eine Einheit der Produktart C die Erzeugnisgruppenkostenstelle 1 t Maschinensatzzeiteinheiten in Anspruch nimmt, muß die Erzeugung der Produktart C mit Rücksicht auf die Kapazität der Erzeugnisgruppenkostenstelle um 1 000 Einheiten reduziert werden.

Nach der Umverteilung ergibt sich die auf S. 225 dargestellte Zusammensetzung des Fertigungsprogrammes. Die Erfolgsstaffel ergibt ceteris paribus für das umverteilte Fertigungs- und Absatzprogramm die auf S. 225 dargestellte Zusammensetzung des Gesamterfolges der Unternehmung.

Produkt- art	Produktions- menge Stück
A	1 250
B	3 000
C	5 250

Erfolgstaffel für das umverteilte Programm

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse	12 500	30 000	42 000
./. Variable Kosten	<u>6 250</u>	<u>21 000</u>	<u>35 700</u>
Bruttogewinn ersten Grades	6 250	9 000	6 300
./. Erzeugnisfixkosten	<u>1 500</u>	<u>2 000</u>	<u>3 500</u>
Bruttogewinn zweiten Grades	4 750	7 000	2 800
./. Erzeugnisgruppenfixkosten	<u>-</u>	} 2 000 {	
Bruttogewinn dritten Grades	4 750	7 800	
./. Allgemeine Fixkosten	} 3 000 {		
<u>Reingewinn</u>	<u>9 550</u>		

Die Erfolgsauswertung läßt somit erkennen, daß durch die dargestellte Umverteilung des Fertigungs- und Absatzprogrammes eine weitere Steigerung des Reingewinnes (von 9 250 DM auf 9 550 DM) erreicht werden kann.

Das Ergebnis dieser Vorschaurechnung veranlaßt die erwerbswirtschaftlich orientierte Unternehmung ceteris paribus zu der Entscheidung, die Zusammensetzung des Fertigungs- und Absatzprogrammes entsprechend zu ändern.

Die im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsauswertung hinsichtlich der Zusammensetzung des Fertigungs- und Absatzprogrammes anzustellenden Überlegungen sind demnach verschiedener Natur, je nach dem, ob der Betrieb noch über entsprechende Kapazitätsreserven in allen relevanten Bereichen verfügt oder nicht. Dazu äußert sich KILGER wie folgt:

"Bei der Beurteilung der Frage, welche Produktarten absatzpolitisch besonders gefördert werden sollten, muß man die beiden folgenden Fälle unterscheiden.

1. Im ersten Fall handelt es sich um Betriebe, die in allen Teilbereichen über (so) große Kapazitätsreserven verfügen, daß bei der gegebenen Absatzlage keine Produktionsausweitung denkbar ist, die einen innerbetrieblichen Engpaß herbeiführt. ... Grundsätzlich ist jeder Auftrag hereinzunehmen, der zu einer Vermehrung des Bruttogewinns führt. Treten im Rahmen der Absatzpolitik jedoch infolge beschränkter Werbebudgets oder sonstiger absatzpolitischer Grenzen Entscheidungsprobleme zwischen mehreren Produktionsarten auf, so sind stets die Erzeugnisse mit den größeren Bruttogewinnen vorzuziehen.

2. Im zweiten Fall handelt es sich um Betriebe, deren Kapazität in etwa der Absatzlage entspricht, so daß bei Produktionsausweitungen mit Kapazitätsengpässen gerechnet werden muß. ... In Situationen dieser Art kann die absolute Höhe des Bruttogewinns nicht unmittelbar als Grundlage der Absatzpolitik verwendet werden. Die Bruttogewinne der einzelnen Produktarten müssen vielmehr in Beziehung zu den Fertigungszeiten pro Stück gesetzt werden, während der die Produktion einer Einheit der betreffenden Produktart den voraussichtlichen Engpaßbereich beansprucht. Betrachten wir hierzu das folgende einfache Beispiel:

Pro- dukt- art	Preis in DM/Stück	Variable Kosten in DM/Stück	Brutto- gewinn in DM/Stück	Engpaß- bela- stung in Min./ Stück	Bruttoge- winn in DM/Min.
1	12	8	4	40	0,10
2	13	10	3	20	0,15
3	14	12	2	33	0,06
4	16	13	3	37	0,08

Würde man in diesem Beispiel die Absatzpolitik an den Bruttogewinnen ausrichten, so müßte die Produktart 1 gegenüber der Produktart 2 vorgezogen werden. Wird hierbei jedoch die Engpaßsituation erreicht, so könnten für jede Produkteinheit der Art 1 zwei Produkteinheiten der Art 2 produziert werden, die zusammen den anderthalbfachen Bruttogewinn erbringen. Aus diesem Grunde muß in der Absatzpolitik unter den gegebenen Verhältnissen von vornherein der Bruttogewinn pro Engpaßminute als Kriterium dafür herangezogen werden, welche Produktarten absatzpolitisch im Falle einer Wahlmöglichkeit besonders zu fördern sind.¹⁾

In der Praxis sind die Zusammenhänge zwischen den Produktarten des Fertigungsprogrammes der Betriebe meist komplizierterer Natur, als wir es bei der Entwicklung unseres Beispiels angenommen haben. Häufig bestehen mehrere Stufen der produktionstechnischen Verwandtschaft zwischen den einzelnen Erzeugnisarten. Außerdem treten häufig auch mehrere Engpässe gleichzeitig auf.

Für solche Fälle läßt sich die gewinnmaximale Zusammensetzung des Fertigungs- und Absatzprogrammes nicht mehr auf dem dargestellten Wege ermitteln. Die Bestimmung der gewinnmaximalen Zusammensetzung des Fertigungs- und Absatzprogrammes kann dann nur noch mit Hilfe der linearen Programmierung erfolgen²⁾.

¹⁾ KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 313 f.

²⁾ Vgl. dazu z.B.:
BECKMANN, M.J., Lineare Planungsrechnung, Ludwigs-
hafen/Rh. 1959;
Fortsetzung der Fußnote auf S. 228.

Die Darstellung der Lösung des Problems mit Hilfe der linearen Programmierung würde im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu weit führen. Sie liegt, da sie vorwiegend ein mathematisches Problem ist, überdies außerhalb des eigentlichen Untersuchungsbereiches dieser Arbeit.

Von erheblicher Bedeutung ist jedoch die Feststellung, daß Direct Costing im Gegensatz zu sonstigen Systemen der Kostenrechnung ohne Nebenrechnungen die Ausgangsdaten liefert, die linearen Planungsmodellen zugrunde liegen: variable Kosten pro Stück, fixe Kosten und Bruttogewinne. Daher erleichtert Direct Costing in weit höherem Maße als sonstige Systeme der Kostenrechnung die Lösung produktions- und absatzwirtschaftlicher Entscheidungsprobleme mit Hilfe der linearen Programmierung.

Weitere Möglichkeiten der kurzfristigen Erfolgsauswertung ergeben sich aus dem Umstand, daß das System des Direct Costing mit der Trennung zwischen fixen und variablen Kosten auch die kostenrechnerischen Voraussetzungen erfüllt, an die die Durchführung von Break-Even-Analysen geknüpft ist. Die Lösung unternehmungspolitischer Entscheidungsprobleme mit Hilfe von Break-Even-Analysen wird daher in der Literatur über Direct Co-

Fortsetzung der Fußnote 2 von S. 227:

DANØ, S., Linear Programming in Industry, Theory and Application, Wien 1960;
DORFMAN, R., SAMUELSON, P.A., und SOLOW, R.M., Linear Programming and Economic Analysis, New York/Toronto/London 1958;
KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 315 ff.;
KRELE, W., und KÜNZL, H.P., Lineare Programmierung, Zürich 1958;
PAULSSON FRENCKNER, T., Die Bestimmung des Produktionsprogramms als Anwendungsbeispiel der Linearplanung, a.a.O., S. 565 ff.;
WOITSCHACH, M., und WENZEL, G., Lineare Planungsrechnung in der Praxis, Stuttgart 1959;
WITTMANN, W., Lineare Programmierung und traditionelle Produktionstheorie, a.a.O., S. 3 ff.

sting ausführlich dargestellt¹⁾).

Auch auf eine erschöpfende Darstellung aller Auswertungsmöglichkeiten, die die Break-Even-Analyse im System des Direct Costing bietet, muß aus Raumgründen im Rahmen der vorliegenden Arbeit verzichtet werden. Daher können im folgenden nur grundsätzliche Ausführungen über die Besonderheiten der Break-Even-Analyse innerhalb des Direct Costing gemacht werden.

Die Durchführung von Break-Even-Analysen stößt bei Mehrproduktunternehmen selbst für den Fall, daß man konstante Absatzpreise unterstellt, vor allem wegen der mangelnden Zurechenbarkeit der Erzeugnisgruppenfixkosten und der allgemeinen Fixkosten zu einzelnen Erzeugnisarten auf erhebliche Schwierigkeiten.

Diese Schwierigkeiten können zwar dadurch umgangen werden, daß man statt der Produktmengen in der Break-Even-Analyse mit Umsatzzahlen rechnet²⁾, jedoch hat die Analyse dann eine ganz bestimmte Zusammensetzung der Produktartenkombination zur Voraussetzung³⁾).

1) Vgl. z.B.:
BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 658;
BENNINGER, L.J., Cost and Value Concepts, a.a.O., S. 282;
BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 32 ff.;
FAULKNER, G.L., Profit Analysis for the Magnet Wire Industry, a.a.O., S. 41 ff.;
HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management Decisions, a.a.O., S. 29 ff.;
KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 311 ff.;
POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in One System, a.a.O., S. 8;
RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, a.a.O., S. 74;
WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, a.a.O., S. 113 ff.;
YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 365 f.

2) Vgl. z.B. BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting, 3. Aufl., a.a.O., S. 459 ff.

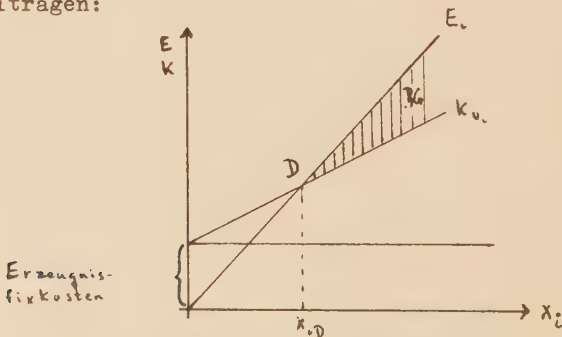
3) Vgl. z.B. YOUNG, B.J., a.a.O., S. 365.

Grundsätzlich läßt sich eine Break-Even-Analyse exakt nur für eine homogene Produktart bei konstanten Faktorpreisen und konstanter Kapazität durchführen¹⁾.

Wie die Bestimmung des Beschäftigungsgrades eines Mehrproduktbetriebes beruht auch die Durchführung exakter Break-Even-Analysen bei Unternehmungen, deren Betrieb mehrere Produktarten erstellt, auf der Voraussetzung, daß sich der "Mehrproduktbetrieb in mehrere Einproduktbetriebe" auflösen läßt²⁾.

Eine solche Auflösung ist grundsätzlich für die Zwecke der Break-Even-Analyse im System des Direct Costing möglich, wenn man in die Analyse nur die Erzeugnisfixkosten einbezieht.

Das System des Direct Costing bietet daher mit seiner Bruttogewinnrechnung für die Break-Even-Analyse bei Mehrproduktunternehmungen neue Ansatzpunkte. Stellt man den zur Absatzmenge proportionalen Erlösen nur die Erzeugnisfixkosten gegenüber, so läßt sich die Produktions- und Absatzmenge pro Erzeugnisart ermitteln, bei der der Erlös die Erzeugnisfixkosten erstmals deckt. Alle jenseits dieses Deckungspunktes liegenden Produktions- und Absatzmengen liefern Bruttogewinne, die zur Abdeckung der Erzeugnisgruppenfixkosten und der allgemeinen Fixkosten sowie zur Erzielung von Reingewinnen beitragen:



¹⁾ Vgl. z.B. YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 365.
Fußnote 2 vgl. S. 231.

In der graphischen Darstellung bedeuten:

- E_i = Absatzmengenproportionale Gesamterlöse aus dem Verkauf der Erzeugnisart i
 Kv_i = Produktionsmengenproportionale gesamte variable Kosten der Erzeugnisart i
 x_i = Produktions- und Absatzmenge der Erzeugnisart i
 D = Deckungspunkt für variable Kosten und Erzeugnisfixkosten der Erzeugnisart i durch die Erlöse
 x_{iD} = Absatzmenge, bei der die Erlöse die variablen Kosten und die Erzeugnisfixkosten der Erzeugnisart i erstmalig decken
 BG = Bruttogewinne über die variablen Kosten und die Erzeugnisfixkosten der Erzeugnisart i (schraffiert, für jede Absatzmenge vertikal abzulesen).

Rechnerisch kann man die dem obigen Deckungspunkt entsprechende Deckungsabsatzmenge ermitteln, indem man die Erzeugnisfixkosten durch den Deckungsbeitrag ersten Grades der Produktart dividiert. Bezeichnet man die variablen Kosten einer Einheit der Erzeugnisart i mit kv_i , den konstanten Absatzpreis für eine solche Einheit mit p_i und die Erzeugnisfixkosten der Produktart mit EKc_i , so ergibt sich die Formel für die Deckungsabsatzmenge x_{iD} aus folgender Bruttogewinnsgleichung:

$$(1) \quad BG = x_{iD} \cdot p_i - x_{iD} \cdot kv_i - EKc_i = 0$$

$$(2) \quad x_{iD} = \frac{EKc_i}{p_i - kv_i} \quad 1).$$

Die effektiven Absatzmengen der einzelnen Produktarten müssen nun, damit die Gesamterlöse die Kosten des Betriebes insgesamt decken, soweit über den Deckungsabsatzmengen liegen, daß die Summe der Bruttogewinne

Fußnote 2 zu S. 230:

²) HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 298.

Fußnote zu dieser Seite:

¹) Vgl. KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, a.a.O., S. 311.

gleich der Summe der in den Break-Even-Analysen noch nicht berücksichtigten Erzeugnisgruppenfixkosten und der allgemeinen Fixkosten ist.

Aus dem so entwickelten System von Bruttogewinn-Analysen kann die Unternehmung für eine Konstellation konstanter Absatzpreise unter Berücksichtigung der Kapazitäten ihres Betriebes verschiedene Produktmengenkombinationen herleiten, für die die Deckung sämtlicher Kosten bzw. die Erzielung eines bestimmten Gesamtergebnisses gesichert ist.

Mit Hilfe solcher Systeme von Break-Even-Analysen läßt sich wiederum der Einfluß der Fixkosten auf den Gewinn der Unternehmung darstellen. Auch hieraus wird ersichtlich, daß der Beschäftigungsgrad im System des Direct Costing hinsichtlich der Kapazitätsausnutzung vorwiegend als Gewinneinflußgröße betrachtet wird.

Die Break-Even-Analyse wird im System des Direct Costing je nach Marktlage hauptsächlich zur Untersuchung von zwei Problemkreisen verwandt:

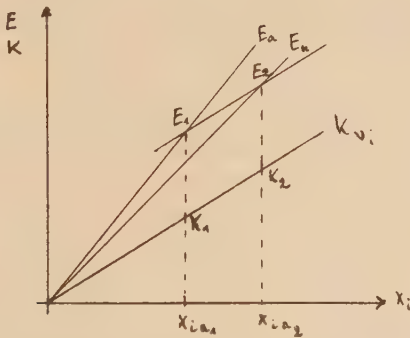
1. Bei gegebenen Absatzpreisen zur Untersuchung des Einflusses von Variationen der Produktions- und Absatzmengenkombination auf den Gesamterfolg und seine Zusammensetzung.
2. Bei nicht gegebenen Absatzpreisen zur Untersuchung des Einflusses von Variationen der Absatzpreise und/oder Produktions- und Absatzmengenkombinationen auf den Gesamterfolg der Unternehmung sowie seine Zusammensetzung.

Besondere Bedeutung besitzt innerhalb des an zweiter Stelle genannten Problemkreises die Untersuchung der Frage, wie hoch Variationen der Absatzmengen sein müssen, wenn bestimmte Preisänderungen auf den Gesamterfolg der Unternehmung ohne Einfluß bleiben sollen.

Diese Frage kann für den Fall ohne weiteres beantwortet

werden, daß jede von einer Preisänderung betroffene Produktart auch nach der Preisänderung den gleichen Beitrag zum Gesamterfolg liefern soll wie vor der Preisänderung. Die Untersuchung kann für diesen Fall sogar ohne die Berücksichtigung jeglicher Fixkosten erfolgen.

Graphisch läßt sich die Lösung für eine Produktart i im Falle einer Preisermäßigung (und dementsprechend einer Absatzmengenerhöhung) wie folgt darstellen:



Die neuen Symbole bedeuten:

- E_a = Alte Erlösgerade, die dem bisherigen Preis p_{i1} entspricht
- E_n = Neue Erlösgerade, die dem neuen Preis p_{i2} der Erzeugnisart i entspricht
- x_{ia1} = Bisherige Absatzmenge der Erzeugnisart i , die beim Preis p_{i1} den Bruttogewinn E_1K_1 erbrachte
- x_{ia2} = Neue Absatzmenge der Erzeugnisart i , die den gleichen Bruttogewinn auch beim neuen Verkaufspreis p_{i2} erbringt.

Von der Produktart i sei bisher die Menge x_{ia1} zum Preise p_{i1} verkauft worden. Dieser Absatzmenge entsprach ein Bruttogewinn über die variablen Kosten in Höhe von K_1E_1 . Soll dieser Bruttogewinn auch nach der Preisermäßigung auf p_{i2} erzielt werden, so erhält man die neue Absatzmenge, indem man durch den Punkt E_1 , der der bisherigen Absatzmenge auf der Erlösgeraden des alten Prei-

ses (E_a) entspricht, eine Parallele zur Kurve der variablen Kosten legt. Diese schneidet die dem neuen Preis entsprechende Erlösgerade (E_n) im Punkt E_2 . Die dem Punkt E_2 entsprechende Absatzmenge x_{ia2} erbringt zum Preis p_{i2} den gleichen Bruttogewinn wie die Absatzmenge x_{ia1} zum Preis p_{i1} .

Soll der Bruttogewinn, den der Absatz dieser Erzeugnisart erbringt, größer oder kleiner als der bisherige Bruttogewinn sein, so ist die Parallele zur Kurve der variablen Kosten in der dem beabsichtigten Bruttogewinn entsprechenden Höhe über der Kurve der variablen Kosten einzuzichnen.

Algebraisch läßt sich die neue Absatzmenge unter Verwendung der bisherigen Symbole wie folgt bestimmen:

$$(3) \quad x_{ia1} \cdot (p_{i1} - kv_i) = x_{ia2} \cdot (p_{i2} - kv_i)$$

$$(4) \quad x_{ia2} = x_{ia1} \cdot \frac{(p_{i1} - kv_i)}{(p_{i2} - kv_i)}$$

Bezeichnet man die Differenzen zwischen Stückerlös und variablen Kosten pro Stück (Deckungsbeiträge) mit d , so läßt sich die Formel für die neue Absatzmenge auch wie folgt schreiben:

$$(5) \quad x_{ia2} = x_{ia1} \cdot \frac{d_{i1}}{d_{i2}}$$

Die neue Absatzmenge ist also gleich der alten Absatzmenge, multipliziert mit dem Quotienten aus altem und neuem Deckungsbeitrag ersten Grades.

Soll der Bruttogewinn, den der Absatz dieser Erzeugnisart erbringt, größer oder kleiner als der bisherige Bruttogewinn sein, so ist lediglich der neue Deckungsbeitrag pro Stück entsprechend zu verändern.

Auch diese Rechnung läßt erkennen, daß entsprechende absatzpolitische Überlegungen ohne die Einbeziehung fixer Kosten in die Break-Even-Analyse angestellt werden können.

Der Vorteil des Direct Costing bei derartigen Break-Even-Analysen besteht darin, daß es das benötigte Zahlenmaterial ohne Nebenrechnungen bereitstellt.

Vergleicht man die Break-Even-Analyse mit der zuvor geschilderten Auswertung der Erfolgsstaffel, so lassen die dargestellten Beispiele erkennen, daß sich erstere im Rahmen des Direct Costing vorwiegend für kurzfristige preispolitische Entscheidungsrechnungen eignet, letztere dagegen vorwiegend der Bestimmung der erfolgsmaximalen Zusammensetzung des Produktions- und Absatzprogrammes dient.

Allen bisher dargestellten Auswertungsmöglichkeiten lag implizit die Annahme zugrunde, daß die am Markt erzielbaren Preise sämtliche Kosten der betrieblichen Leistungserstellung decken und darüber hinaus einen Rein Gewinn abwerfen. Die kurzfristige Erfolgsauswertung des Direct Costing liefert jedoch auch dann aufschlußreiche Ergebnisse, wenn sich die Unternehmung vorübergehend in einer absatzpolitisch schwierigen Lage befindet, weil die erzielbaren Preise nicht alle Kosten decken. Daher soll nunmehr kurz auf die Auswertungsmöglichkeiten für solche Fälle eingegangen werden. Auch hierbei müssen wir uns auf die Behandlung wesentlicher Gesichtspunkte beschränken.

Für Fälle, in denen die erzielbaren Preise nicht sämtliche Kosten der betrieblichen Leistungserstellung decken, besteht ein wesentlicher Vorteil der kurzfristigen Erfolgsauswertung des Direct Costing zunächst darin, daß die Einhaltung der absoluten Preisuntergrenze (variable Kosten pro Stück) mit Hilfe der Kostenträgerrechnung genau überwacht werden kann.

Sieht man von der Frage der Sortimentsbindung einmal ab, so zeigt die kurzfristige Erfolgsauswertung des Direct Costing sofort, welche Erzeugnisarten vorübergehend aus dem Absatzprogramm ausgeschieden werden sollten, weil ihre Preise nicht einmal die variablen Kosten pro Stück decken. Der Verlust, der nach der vorübergehenden Ausscheidung solcher Produktarten aus dem Fertigungs- und Absatzprogramm entsteht, ist um die Unterdeckung der variablen Kosten durch die Preise geringer als bei Weiterführung von Produktion und Absatz dieser Erzeugnisse.

Dies sei an dem bisher verwandten Zahlenbeispiel dargestellt, wobei wir die zuletzt ermittelten Produktions- und Absatzmengen¹⁾ sowie folgende Preise zugrundelegen:

	P r o d u k t a r t		
	A	B	C
Produktions- und Absatzmenge Stück	1 250	3 000	5 250
Pro Einheit erzielter Preis DM	8,-	8,-	6,-

Für diese Konstellation ergibt sich die auf S. 237 dargestellte Erfolgsstaffel.

Verzichtet die Unternehmung angesichts der Tatsache, daß die Erlöse für Produktart C selbst deren variable Kosten nicht decken, auf Produktion und Absatz dieser Produktart, so ergibt sich ceteris paribus die zweite Erfolgsstaffel, die auf S. 237 dargestellt ist. Diese Staffel zeigt, daß der Reinverlust der Periode durch die Einstellung von Produktion und Absatz der Erzeugnisart C um die Unterdeckung der variablen Kosten dieser Erzeugnisart (im Beispiel 3 200 DM) gesenkt werden kann.

¹⁾ Vgl. S. 225 dieser Arbeit.

Erfolgsstaffel für das uneingeschränkte Programm

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse	10 000	24 000	31 500
./. Variable Kosten	<u>6 250</u>	<u>21 000</u>	<u>35 700</u>
Bruttoerfolg ersten Grades	3 750	3 000	- 3 200
./. Erzeugnisfixkosten	<u>1 500</u>	<u>2 000</u>	<u>3 500</u>
Bruttoerfolg zweiten Grades	2 250	1 000	- 6 700
./. Erzeugnisgruppenfixkosten	<u>-</u>	<u>2 000</u>	<u>-</u>
Bruttoerfolg dritten Grades	2 250	- 7 700	
./. Allgemeine Fixkosten	<u>3 000</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
<u>Reinverlust</u>	<u>8 450</u>		

Erfolgsstaffel für das eingeschränkte Programm

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse	10 000	24 000	-
./. Variable Kosten	<u>6 250</u>	<u>21 000</u>	<u>-</u>
Bruttoerfolg ersten Grades	3 750	3 000	-
./. Erzeugnisfixkosten	<u>1 500</u>	<u>2 000</u>	<u>3 500</u>
Bruttoerfolg zweiten Grades	2 250	1 000	- 3 500
./. Erzeugnisgruppenfixkosten	<u>-</u>	<u>2 000</u>	<u>-</u>
Bruttoerfolg dritten Grades	2 250	- 4 500	
./. Allgemeine Fixkosten	<u>3 000</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
<u>Reinverlust</u>	<u>5 250</u>		

Demnach liefert die kurzfristige Erfolgsauswertung des Direct Costing ohne schwierige Nebenrechnungen die rechnungsmäßigen Unterlagen für die Entscheidung, wann die vorübergehende Einstellung von Produktion und Absatz einer Erzeugnisart sinnvoll erscheint. Gegebenenfalls lassen sich bei derartigen Rechnungen auch Stilllegungs- und Wiederingangsetzungskosten unschwer berücksichtigen¹⁾).

Wie HEINEN zeigt, besitzt "neben der durch die variablen Kosten bestimmten 'absoluten' Preisuntergrenze ... häufig noch eine zweite, 'relative' Preisuntergrenze Bedeutung, die sich aus finanzpolitischen Überlegungen herleiten läßt"²⁾.

Danach müssen die erzielbaren Preise, falls die Unternehmung ihre Liquidität aufrechterhalten will und weder über entsprechende Liquiditätsreserven noch über geeignete Kreditbeschaffungsmöglichkeiten verfügt, wenigstens die Kosten decken, die kurzfristig zu Ausgaben führen. "Deshalb ist aus finanzpolitischen Gründen eine Einteilung der Kostenarten erforderlich in solche, die sofort zu Ausgaben werden (z.B. Löhne und Gehälter), und solche, die aufschiebbar sind (z.B. Eigenkapitalzinsen), die bereits Ausgaben waren (z.B. Abschreibungen) oder erst später zu Ausgaben werden (z.B. Reparaturrückstellungen)."³⁾

Ergibt die Klassifizierung der Kosten nach ihrer kurzfristigen Ausgabenwirksamkeit, daß neben den variablen Kosten die Erzeugnisfixkosten und die Erzeugnisgruppenfixkosten wie in unserem früheren Beispiel⁴⁾ zu 30 %, zu 30 %,

¹⁾ Zu den hinsichtlich der Stilllegungs- und Wiederingangsetzungskosten anzustellenden Überlegungen vgl. z.B.:
HEINEN, Kostenlehre, a.a.O., S. 227;
LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 224 ff.;
MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., a.a.O., S. 378 f.

²⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 331.
Fortsetzung der Fußnoten auf S. 239.

die allgemeinen Fixkosten zu 60 % kurzfristig mit Ausgaben verbunden sind, so läßt sich die Ausgabendeckung für den zuletzt geschilderten Fall unseres Zahlenbeispiels¹⁾ in der auf S. 240 wiedergegebenen Erfolgsstaffel darstellen.

Die Auswertung dieser Staffeldrechnung zeigt, daß die Erlöse aus dem Verkauf der Produktarten A und B die zugehörigen Erzeugnisfixkosten und Erzeugnisgruppenfixkosten insoweit decken, als sie kurzfristig mit Ausgaben verbunden sind. Die Erlöse aus dem Verkauf der Produktart B reichen auch aus, um die mit kurzfristigen Ausgaben verbundenen Erzeugnisfixkosten der einstweilen ausgegliederten Produktart C abzudecken. Weiterhin läßt die Auswertung erkennen, daß die Überschüsse aus dem Verkauf der Produktarten A und B auch ausreichen, um die allgemeinen Fixkosten soweit abzudecken, wie sie kurzfristig ausgabenwirksam sind.

Die Auswertung der Staffeldrechnung führt somit in unserem Beispiel zu dem Ergebnis, daß die Unternehmung einstweilen nicht mit Liquiditätsschwierigkeiten auf Grund ihres Periodenverlustes zu rechnen braucht.

Erfolgsstaffeln des Direct Costing sind also zur Überwachung der Liquidität der Unternehmung auf kurze Sicht geeignet, soweit sich die Liquidität auf Produktion und Absatz betrieblicher Leistungen bezieht. Allerdings dürfen Erlöse nur insoweit angesetzt werden, als sie kurzfristig zu Einnahmen führen. In unseren Beispielen war unterstellt, daß alle Erlöse kurzfristig zu Einnahmen führen.

Aus Erfolgsstaffeln der zuletzt dargestellten Form sowie entsprechenden Break-Even-Analysen kann die Unternehmungsleitung, falls die Produkte keine festen Markt-

Fortsetzung der Fußnoten zu S. 238:

³⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 331.

⁴⁾ Vgl. S. 190 dieser Arbeit.

Fußnote zu dieser Seite:

¹⁾ Vgl. S. 237 dieser Arbeit (zweite Staffel).

Erfolgstaffel für das eingeschränkte Programm

Produktart	A	B	C
Netto-Umsatzerlöse	10 000	24 000	-
./. Variable Kosten	<u>6 250</u>	<u>21 000</u>	<u>-</u>
Überschuß über die variablen Ausgabekosten	3 750	3 000	-
./. Kurzfristig ausgabenwirksame Erzeugnisfixkosten	<u>450</u>	<u>600</u>	<u>1 050</u>
Überschuß über die kurzfristig ausgabenwirksamen Erzeugnisfixkosten	3 300	2 400	- 1 050
./. Kurzfristig ausgabenwirksame Erzeugnisgruppenfixkosten	<u>-</u>	<u>600</u>	<u>-</u>
Überschuß über die kurzfristig ausgabenwirksamen Erzeugnisgruppenfixkosten	3 300	750	
./. Kurzfristig ausgabenwirksame allgemeine Fixkosten	<u>-</u>	<u>1 800</u>	<u>-</u>
Überschuß über sämtliche kurzfristig ausgabenwirksamen Kosten		2 250	
./. Nicht kurzfristig ausgabenwirksame Fixkosten:			
Erzeugnisfixkosten:			
A	1 050		
B	1 400		
C	<u>2 450</u>	<u>4 900</u>	
Erzeugnisgruppenfixkosten:			
B + C	<u>1 400</u>	<u>1 400</u>	
Allgemeine Fixkosten:			
	<u>1 200</u>	<u>1 200</u>	<u>7 500</u>
<u>Reinverlust</u>		<u>5 250</u>	

preise besitzen, der Absatz jedoch Schwierigkeiten macht, auch Aufschlüsse darüber gewinnen, wie weit sie ihre Angebotspreise senken darf, wenn sie die Einhaltung der absoluten und bei Zugrundelegung bestimmter Verkaufsmengen auch die Einhaltung der relativen Preisuntergrenze beachten will (Deckung der kurzfristig mit Ausgaben verbundenen Kosten).

Die Unternehmungsleitung kann mit Hilfe geeigneter Break-Even-Analysen, in die nur kurzfristige Ausgabenkosten (variable Kosten und kurzfristig ausgabenwirksame Fixkosten) einbezogen werden, auch feststellen, welche Mengen sie absetzen muß, wenn sie bei bestimmten Preisen wenigstens ihre Liquidität aufrechterhalten will. Die entsprechenden Deckungsabsatzmengen lassen sich beispielsweise im Wege der Division der Deckungsbeiträge pro Stück durch diejenigen Fixkosten ermitteln, die kurzfristig mit Ausgaben verbunden sind und durch den Verkauf einer Erzeugnisart abgedeckt werden sollen.

Bezeichnet man den Preis, zu dem eine Einheit der Erzeugnisart i abgesetzt werden soll, mit p_i , die variablen Kosten pro Stück dieser Erzeugnisart mit kv_i und die Fixkosten, die kurzfristig mit Ausgaben verbunden sind und durch den Erlös aus dem Verkauf der Erzeugnisart i abgedeckt werden sollen, mit AKc_i , so ergibt sich die gesuchte Deckungsabsatzmenge x_{iDA} aus folgender Gleichung:

$$x_{iDA} = \frac{AKc_i}{p_i - kv_i}$$

Diese Überlegungen zeigen, daß die Auswertung von Erfolgszahlen der Unternehmung für preispolitische Entscheidungen auch Unterlagen bereitzustellen vermag, die in finanzwirtschaftlicher Hinsicht wertvolle Aufschlüsse liefern.

B. Die langfristige Rechnungsauswertung

Der langfristigen Rechnungsauswertung liegt entsprechend unseren einleitenden Bemerkungen zum Problemkreis der Rechnungsauswertung die lange Periode zugrunde. Dies bedeutet, daß alle Kosten- und sonstigen Gewinneinflußgrößen als variable zu betrachten sind.

Direct Costing ist als System der Kostenrechnung dadurch ausgezeichnet, daß es streng zwischen der Verrechnung variabler und fixer Kosten unterscheidet. Berücksichtigt man, daß eine begriffliche Differenzierung zwischen variablen und fixen Kosten nur möglich ist, wenn man der Betrachtung die kurze Periode zugrundelegt, so wird deutlich, daß das System des Direct Costing schwerpunktartig auf die rechnungsmäßige Darstellung und Untersuchung der Leistungsprozesse von Betrieb und Unternehmung in der kurzen Periode angelegt ist. Diese Feststellung wird auch in der Literatur über Direct Costing bisweilen ausdrücklich getroffen¹⁾.

Aus dem Umstand, daß die Unterscheidung zwischen variablen und fixen Kosten nur für die kurze Periode sinnvoll ist²⁾, muß daher gefolgert werden, daß langfristige Rechnungsaufgaben und langfristige Aufgaben der Rechnungsauswertung grundsätzlich außerhalb des Aufgabenbereiches von Direct Costing liegen.

Man könnte in diesem Zusammenhang auch die Frage stellen, inwieweit die Kostenrechnung überhaupt langfristige Aufgaben zu erfüllen hat. In der Regel kann davon ausgegangen werden, daß die der Kostenrechnung zugrundegelegten Abrechnungszeiträume der kurzen Periode angehören und die Kostenrechnung daher nur kurzfristige Aufgaben zu erfüllen hat.

1) Vgl. die auf S. 198 dieser Arbeit angeführte Literatur.

2) Vgl. z.B.:
GUTENBERG, E., Die Produktion, 5. Aufl., a.a.O., S. 306;
HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 127 f.

Eine nähere Untersuchung dieser Frage würde im Rahmen der vorliegenden Arbeit zu weit führen. Es sei jedoch darauf hingewiesen, daß Entscheidungen über Erweiterungen der Betriebsgröße, Änderungen des Fertigungsprogrammes in artmäßiger Hinsicht und Änderungen der Fertigungsverfahren grundsätzlich mit Investitionen verbunden sind und daher im Rahmen von Investitionsrechnungen rechnungsmäßig vorbereitet werden. Die Investitionsrechnung gehört aber genauso wenig zu den Aufgaben des Direct Costing wie zu den Aufgaben sonstiger Systeme der Kostenrechnung.

Der laufenden Kostenrechnung kommt innerhalb langfristiger Betrachtungen vor allem dann Bedeutung zu, wenn Entscheidungen hinsichtlich kontraktiver Veränderungen der Kapazitäten des Betriebes zur Diskussion stehen. Diese Feststellung gilt insofern auch für kontraktive Variationen der Betriebsgröße und des Fertigungsprogrammes, als sich mit Einschränkungen der Betriebsgröße und des Fertigungsprogrammes auch der Abbau von Kapazitäten verbindet.

Reduzierungen der Kapazitäten sind aus Wirtschaftlichkeitsgründen dann angebracht, wenn die langfristig absetzbaren Erzeugnismengen mit kleineren als den vorhandenen Kapazitäten kostengünstiger hergestellt werden können. Erwerbswirtschaftlich betrachtet sind Kapazitätseinschränkungen dann sinnvoll, wenn die Ertragslage der Unternehmung dadurch langfristig verbessert werden kann.

In der Regel geben bei Entscheidungen über Kapazitätsveränderungen erwerbswirtschaftliche Gesichtspunkte den Ausschlag, weil das ökonomische Prinzip in der Marktwirtschaft dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip untergeordnet ist.

Der Abbau von Kapazitäten ist dann zu empfehlen, wenn erwartet werden muß, "daß auf die Dauer die Kosten die Preise so erheblich überschreiten werden, daß für die

Abnutzung und Benutzung der Anlagen weder Abschreibung noch Zins in der Höhe erzielt werden kann, als es möglich wäre, wenn der Betrieb aufgelöst und der Liquidationserlös einer anderen Anlage zugeführt würde. ... Kann durch die Weiterproduktion im ganzen mehr verzinst und abgeschrieben werden, so muß der Betrieb aufrechterhalten werden, denn dann ist der Weiterbetrieb mit Verlust bei jedem Umsatz nichts anderes als eine bewußte Liquidation, die aber nicht durch Zerschlagung des Ganzen erfolgt, sondern durch allmählichen Verkauf im einzelnen. In jedem Umsatz der Produkte wird ein Teil des Liquidationswertes realisiert."¹⁾

Aus den Deckungsbeiträgen der kurzfristigen Erfolgsrechnung des Direct Costing können unschwer die "Liquidationsraten" im Sinne von F. SCHMIDT errechnet werden. Die Deckungsbeiträge über die variablen Kosten, die beim Verkauf einer unrentablen Produktart erzielt werden, stellen insoweit Amortisationsquoten für das in den zum Abbau vorgesehenen Anlagen investierte Kapital dar, als sie nicht zur Bezahlung von Arbeitskräften benötigt werden.

Der sofortige Verkauf der Anlagen erscheint sinnvoll, wenn der dabei erzielbare Erlös größer ist als die auf den Entscheidungstermin abgezinsten Teile der Deckungsbeiträge, die zur Amortisation des in den Anlagen investierten Kapitals verwandt werden können. Ist die Summe der diskontierten Deckungsbeiträge, die zur Amortisation der Investitionen verfügbar sind, höher als der durch den Verkauf der Anlagen erzielbare Erlös, so erscheint die Weiterproduktion angezeigt, ob-

¹⁾ SCHMIDT, F., Kalkulation und Preispolitik, in: Die Handelshochschule, 1. Aufl., Berlin/Wien 1929, Band 1: Betriebswirtschaftslehre, S. 1549. Ähnlich spricht LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 226 von der Entscheidung darüber, "ob ein an sich lebensunfähiger Betrieb besser schlagartig liquidiert oder allmählich abgebaut" werden soll.

gleich nur eine teilweise Kostendeckung erzielt wird.

Soweit der Kapazitätsabbau die Entlassung von Angestellten betrifft, ist die sofortige Entlassung dann sinnvoll, wenn die damit eventuell verbundenen Abfindungsaufwendungen geringer sind als die Deckungsbeiträge, die zur Zahlung der Gehälter bei Aufrechterhaltung der Kapazitäten verfügbar sind.

Wie das angeführte Beispiel zeigt, liefert Direct Costing auch die für langfristige Entscheidungen erforderlichen Unterlagen, soweit die Entscheidungen überhaupt auf der Auswertung der laufenden Kostenrechnung beruhen.

VI. Direct Costing innerhalb der Systeme der Kostenrechnung

Wird Direct Costing, wie es im Rahmen der vorliegenden Arbeit geschieht, als System der Kostenrechnung betrachtet, so erhebt sich notwendigerweise die Frage, welcher Systembegriff dieser Betrachtung zugrundeliegt.

Eine geschlossene Darstellung des Direct Costing als "System" der Kostenrechnung konnte in der betriebswirtschaftlichen Literatur einstweilen noch nicht festgestellt werden. Aus diesem Grunde hielten wir es für angebracht, die Untersuchung des Systembegriffes in der Kostenrechnung einstweilen zurückzustellen und erst an dieser Stelle aufzugreifen; denn die Untersuchung der Kostenrechnung im Hinblick auf Direct Costing sowie anderer "Systeme" der Kostenrechnung setzt auch die Kenntnis des Direct Costing voraus.

Generell kann als System der Kostenrechnung ein Abrechnungsverfahren bezeichnet werden, dessen Aufbau die Erfüllung aller laufenden und außerordentlichen Aufgaben ermöglicht, die mit Hilfe der Kostenrechnung gelöst werden sollen.

Von dieser allgemeinen Umschreibung her gesehen erscheint die Verwendung des Systembegriffes auf Direct Costing gerechtfertigt; denn es wurde gezeigt, daß Direct Costing alle wesentlichen Aufgaben zu erfüllen vermag, die der Kostenrechnung zufallen. Daß diese Feststellung gewisser, an späterer Stelle noch anzudeutender Einschränkungen bedarf, tut ihrer grundsätzlichen Berechtigung keinen Abbruch.

Es erhebt sich aber nunmehr die Frage nach dem Kriterium, das die genauere Unterscheidung einzelner Kostenrechnungssysteme ermöglicht.

Als derartiges Kriterium verwendet NOWAK die Spezifizierung des Kostenbegriffes, die bei der Durchführung der Kostenrechnung beachtet wird. NOWAK unterscheidet in Anlehnung an die übliche Einteilung von Theorie und Praxis

- "die Istkostenrechnung
- die Normalkostenrechnung und
- die Plankostenrechnung.

Die Bezeichnung Kostenrechnungssystem erscheint deshalb angebracht, weil ... in jeder dieser drei Gruppen von Kostenrechnungsverfahren der allgemeine Kostenbegriff zusätzlich noch eine spezifische Prägung erhalten hat. Sie wirkt sich auf den Inhalt des am Kostenträger ausgewiesenen Güterverzehrs aus und ermöglicht durch die besonderen im Laufe der Abrechnung auftretenden Verrechnungsdifferenzen bestimmte Auswertungsmöglichkeiten der Ergebnisse."¹⁾

"Die besondere Eigenart der Istkostenrechnung besteht darin, daß der von ihr erfaßte Gutsverbrauch mit den Beträgen, mit denen er erstmals in die Kostenrechnung eingetreten ist, durch sämtliche Abrechnungsstufen hindurchgeführt wird. Die Istkostenrechnung befolgt also in strenger Weise den Grundsatz der Kostendurch-

¹⁾ NOWAK, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, a.a.O., S. 47.

rechnung oder Kostenweiterwälzung mit allen Vor- und Nachteilen. Infolgedessen entstehen in den einzelnen Abrechnungsstufen keine Kostenüber- oder -unterdeckungen. ... Der ganze leistungsverbundene Güterverzehr findet sich also nach entsprechender Umformung in der Kostenstellenrechnung schließlich auf den einzelnen Kostenträgerkonten wieder.

Damit soll allerdings nicht gesagt sein, daß die Istkostenrechnung stets als Vollkostenrechnung durchgeführt werden muß, so daß in den Kosten der einzelnen Leistungen die Schwankungen des Beschäftigungsgrades in vollem Umfang zur Auswirkung kommen. Es ist vielmehr durchaus möglich, daß die Kostenträgerrechnung bewußt nur auf die proportionalen und leicht veränderlichen Kosten abgestellt wird und die fixen Kostenelemente unmittelbar der Ergebnisrechnung zugeleitet werden. Durch einen entsprechend hoch angesetzten Bruttogewinnzuschlag kann dann immer noch berücksichtigt werden, daß in diesem Falle die am Kostenträger ausgewiesenen Kosten nur Teilkosten darstellen. Auch eine Rechnung, bei der außer den proportionalen Kosten die tatsächlich angefallenen fixen Kosten im Verhältnis der Istbeschäftigung zur Vollbeschäftigung auf die Kostenträger verrechnet werden, während der Rest unmittelbar in die Ergebnisrechnung überführt wird, könnte u.E. immer noch als Istkostenrechnung angesprochen werden."¹⁾

"Während ... die Istkostenrechnung den im Einzelfall tatsächlich auftretenden Güterverzehr mit allen Zufälligkeiten erfaßt und auf Kostenstellen und Kostenträger verrechnet, legt die Normalkostenrechnung ... der Verrechnung den normalen Verbrauch, die Normalkosten zugrunde."²⁾

Die Beschränkung der Kostendurchrechnung auf die Normal-

¹⁾ NOWAK, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, a.a.O., S. 51.

²⁾ Derselbe, a.a.O., S. 64.

kosten geschieht nach NOWAK, "um die Auswirkungen (von, d. Verf.) ... Zufälligkeiten auf die Ergebnisse der Kostenrechnung auszuschließen... Normalisieren (der Kosten, d. Verf.) bedeutet ... Egalisieren, Ausgleichen und Beseitigen von Schwankungen und Zufälligkeiten. Es geschieht in der Weise, daß man nicht die sich im jeweiligen Abrechnungszeitraum ergebenden tatsächlichen Verbrauchsmengen und die hierfür jeweils gültigen Preise bei der Kostenermittlung zugrunde legt, sondern normale, d.h. betriebsübliche durchschnittliche Mengen und Preise, die sich aus der Beobachtung längerer Zeiträume ergeben."¹⁾

Die verschiedenen Möglichkeiten zur näheren Bestimmung von Art und Umfang der Kostennormalisierung²⁾ können im Rahmen der hier anzustellenden Untersuchung außer Betracht bleiben, weil sie das Ergebnis grundsätzlich nicht ändern.

Demnach ist festzuhalten, daß eine Normalkostenrechnung vorliegt, "wenn an irgendeinem Punkt des Rechnungsganges die Ist-Kosten durch Normalkosten ersetzt werden und dann mit diesen weitergerechnet wird."³⁾

Plankosten sind nach NOWAK "der im voraus methodisch bestimmte, bei ordnungsmäßigem Betriebsablauf als erreichbar betrachtete wertmäßige leistungsverbundene Güterverzehr, der dadurch Norm- und Vorgabe-Charakter besitzt"⁴⁾.

¹⁾ NOWAK, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, a.a.O., S. 65. In ähnlichem Sinne äußern sich zur Normalkostenrechnung beispielsweise auch: MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Zweiter Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., a.a.O., S. 60 f.; RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 128; SCHMALENBACH, Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 292 f.

²⁾ Vgl. dazu NOWAK, P., a.a.O., S. 65 f.

³⁾ MÜLLER, A., Grundsätzliches zur Plan- und Normal-Fortsetzung der Fußnoten auf S. 249.

Die zitierten Ausführungen von NOWAK lassen erkennen, daß das Kriterium der Spezifizierung des Kostenbegriffes bei der Kostendurchrechnung ausreicht, um Istkostenrechnungen, Normalkostenrechnungen und Plankostenrechnungen als Systeme der Kostenrechnung gegeneinander abzugrenzen.

Dieses Kriterium erscheint jedoch nicht geeignet, um Direct Costing gegenüber anderen Systemen der Kostenrechnung abzugrenzen. Wie die Ausführungen zur Istkostenrechnung zeigen, kann Direct Costing als ein Spezialfall der Istkostenrechnung betrachtet werden. Ebenso kann Direct Costing auch als ein Sonderfall der Normalkostenrechnung betrachtet werden, wenn die Kostennormalisierung beispielsweise auf die variablen Kosten beschränkt bleibt. Daß Direct Costing schließlich auch eine Plankostenrechnung sein kann, zeigt schon die Grenzplankostenrechnung von PLAUT.

Soll Direct Costing streng von anderen Systemen der Kostenrechnung geschieden werden, so ist die Wahl eines anderen Unterscheidungskriteriums erforderlich, weil der Kostenbegriff als Kriterium versagt.

Ein wesentlicher Ansatzpunkt für die Entwicklung dieses Kriteriums findet sich bereits in den Darlegungen von NOWAK, der die Istkostenrechnung durch die strenge Befolgung des "Grundsatzes der Kostendurchrechnung oder Kostenweiterwälzung" charakterisiert¹⁾.

Gliedert man die Systeme der Kostenrechnung zunächst danach, inwieweit sie alle Kosten konsequent weiter-

Fortsetzung der Fußnoten zu S. 248:

kostenrechnung. Zur Frage der Kostennormalisierung, Stahl und Eisen, 69/1949/17, S. 601; zitiert nach: NOWAK, P., a.a.O., S. 66 f. Sinngemäß äußert sich ebenso SCHMALENBACH, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 292.

4) NOWAK, P., a.a.O., S. 81.

Fußnote zu dieser Seite:

1) NOWAK, P., a.a.O., S. 51.

verrechnen, so lassen sich Vollkostenrechnungen und Teilkostenrechnungen unterscheiden.

"Die Begriffe Vollkosten- und Teilkostenrechnung gehören zu dem Problemkreis Kosten und Beschäftigungsgrad. Vollkostenrechnung bedeutet dabei eine Kalkulation, die alle Kosten enthält, die wirklich entstanden sind, also neben den proportionalen auch die fixen usw., während die Teilkostenrechnung bewußt auf einen Teil der Kosten verzichtet und beispielsweise nur den proportionalen Teil einbezieht."¹⁾

In ähnlicher Weise definiert auch HEINEN die Begriffe der Vollkosten und der Teilkosten im Zusammenhang mit preispolitischen Überlegungen, die ihrerseits auf beschäftigungspolitischen Erörterungen aufbauen:

"Die Vollkosten oder Effektivkosten umfassen alle Kosten, die in einem Betrieb durch die Leistungserstellung verursacht werden."²⁾ Demgegenüber bedeutet das "Teilkostendenken ... eine gewisse Abkehr von dem ... Vollkostendenken und dem Prinzip der Vollkostendekung."³⁾

Eine Beurteilung des Ausmaßes der "Kostendurchrechnung oder Kostenweiterwälzung" (NOWAK) gestattet die Kostenträgerrechnung. Von der Kostenträgerrechnung her gesehen gelten Kosten als "durchgerechnet" bzw. als "weitergewälzt", wenn sie in die Stückkosten eingehen.

Eine Vollkostenrechnung liegt demnach grundsätzlich vor, wenn a l l e Kosten in der Kostenträgerrechnung erfaßt werden, eine Teilkostenrechnung dann, wenn die Gesamtkosten der Leistungserstellung nur t e i l - w e i s e in der Kostenträgerrechnung erfaßt werden.

Die Begriffe der Vollkosten und der Teilkosten lassen

¹⁾ HENZEL, F., Die Kostenrechnung, 2. Aufl., a.a.O., S. 270.

²⁾ HEINEN, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 225.

³⁾ Derselbe, a.a.O., S. 227.

sich demnach zur Charakterisierung von Systemen der Kostenrechnung verwenden. Allerdings hat dies noch eine genauere Spezifizierung der Begriffe zur Voraussetzung.

Das Ausmaß der Kostendurchrechnung kann in zweierlei Hinsicht betrachtet werden. Betrachtet man die Kostendurchrechnung *quantitativ*, so ist zu untersuchen, ob die Beträge aller Kostenarten in voller *Höhe* in die Kostenträgerrechnung übernommen werden. Eine Vollkostenrechnung liegt dann also nur vor, wenn die Beträge aller Kostenarten in voller Höhe über die Kostenträgerrechnung geleitet werden. Ist dies nicht der Fall, so muß demnach eine Rechnung als Teilkostenrechnung bezeichnet werden.

Betrachtet man die Kostendurchrechnung rein *qualitativ*, so ist zu untersuchen, ob alle Kosten *arten* in die Kostenträgerrechnung übernommen werden. Eine Vollkostenrechnung kann für diesen Fall selbst dann noch angenommen werden, wenn einzelne Kostenarten zwar der Art nach in der Kostenträgerrechnung erfaßt werden, die Beträge der einzelnen Kostenarten jedoch nicht in voller Höhe in die Stückkosten eingehen.

Diese qualitative Betrachtung der Kostendurchrechnung erweist sich für die Abgrenzung des Direct Costing von anderen Systemen der Kostenrechnung als die zweckmäßigere.

Werden in die Kostenträgerrechnung *grundsätzlich* keine fixen Kosten *arten* übernommen, so wollen wir im folgenden von Teilkostenrechnungen sprechen. Werden in die Kostenträgerrechnung auch fixe Kosten *arten* einbezogen (betragsmäßig in voller Höhe oder nur teilweise), so sprechen wir im folgenden von Vollkostenrechnungen.

Die Begriffe der Vollkostenrechnung und der Teilkostenrechnung sind demnach in der vorliegenden Arbeit aus

der Kostenträgerrechnung heraus zu verstehen¹⁾. Sie stellen insofern eine Modifizierung der Begriffe bei HEINEN und anderen Autoren dar, als von Vollkosten auch dann noch gesprochen wird, wenn die für eine Periode aufgelaufenen Fixkosten der Art nach zwar ausnahmslos, der Höhe nach jedoch nur teilweise auf die entsprechenden Kostenträger weitergerechnet werden. Der Vollkostenbegriff ist daher in unseren Ausführungen nur qualitativ (d.h. im Hinblick auf die Kostenarten), nicht jedoch auch quantitativ (d.h. zusätzlich im Hinblick auf die Kostenhöhe) zu verstehen.

Auch der Umstand, daß HEINE Direct Costing als "eine Form der Teilkostenrechnung" bezeichnet²⁾, läßt sich nur aus der Kostenträgerrechnung heraus erklären. Der hierbei verwandte Teilkostenbegriff stellt eine Grenzsituation des Teilkostenbegriffes bei HEINEN und HENZEL dar. Diese Grenzsituation liegt auch der hier angestellten Betrachtung zugrunde.

Ebenso entspricht der Begriff der Vollkostenrechnung, wie ihn AGTHE bei seinen Untersuchungen des Direct Costing in vergleichenden Betrachtungen verwendet³⁾, der oben entwickelten Konzeption der Begriffe Vollkosten und Teilkosten.

Das Kriterium der Kostendurchrechnung ist bei der Abgrenzung von Systemen der Kostenrechnung demnach ausschließlich von der kalkulatorischen Behandlung fixer und variabler Kostenarten in der Kostenträgerrechnung her zu verstehen. Eine derartige Entwicklung des Einteilungskriteriums für die Abgrenzung des Direct Co-

1) Diese Begriffsfassungen entsprechen der Art und Weise, wie in der anglo-amerikanischen Literatur die Begriffe "Direct Costing" (Teilkostenrechnung) und "Absorption Costing" (Vollkostenrechnung) verstanden werden.

2) HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 515.

3) Vgl. AGTHE, K., Zur stufenweisen Fixkostendeckung, a.a.O., S. 742 ff.

sting gegenüber anderen Systemen der Kostenrechnung liegt auch deshalb nahe, weil die Konzeption des Direct Costing vorwiegend von der Struktur der Kostenträgerrechnung bestimmt wird.

Als Vollkostenrechnungen sind demnach alle Systeme der Kostenrechnung zu bezeichnen, die neben den variablen Kostenarten auch die fixen Kostenarten in die Kostenträgerrechnung einbeziehen. Je nach der Art der der Abrechnung zugrundegelegten Spezifizierung des Kostenbegriffes kann es sich dabei um eine Istkostenrechnung, um eine Normalkostenrechnung oder eine Plankostenrechnung im üblichen Sinne handeln.

Als Teilkostenrechnung ist Direct Costing zu bezeichnen, weil es fixe Kostenarten generell aus der eigentlichen Kostenträgerrechnung ausschließt. An dieser Stelle wird nunmehr sichtbar, daß der Ausdruck "das System des Direct Costing" insofern ungenau ist, als sich hinter ihm eine Mehrzahl von möglichen Abrechnungsformen verbirgt. Auch Direct Costing kann als Istkostenrechnung, als Normalkostenrechnung und als Plankostenrechnung verstanden werden, je nachdem, ob die verrechneten variablen Kosten Istkosten, Normalkosten oder Plankosten darstellen. Wie bei den Systemen der Vollkostenrechnung sind also auch bei Direct Costing drei Abrechnungsformen denkbar. Demnach gibt es grundsätzlich auch drei Systeme des Direct Costing.

Der Kreis unserer Überlegungen kann demnach zusammenfassend durch folgende Feststellungen geschlossen werden:

Will man Systeme des Direct Costing von sonstigen Systemen der Kostenrechnung unterscheiden, so erweist es sich als zweckmäßig, als oberstes Einteilungskriterium nicht die Spezifizierung des Kostenbegriffes zu verwenden, sondern die Beurteilung der Kostendurchrechnung bis hin zur Kostenträgerrechnung (in quali-

tativer Hinsicht). Unabhängig von der beschäftigungs- und preispolitischen Situation der Betriebswirtschaft ist dieses Kriterium rein kalkulatorisch zu betrachten.

Die Spezifizierung des bei der Durchführung der Kostenrechnung verwandten Kostenbegriffes wird dadurch als Einteilungskriterium keineswegs überflüssig. Sie gestattet vielmehr eine weitere Aufteilung der Systeme der Vollkostenrechnung und der Teilkostenrechnung und ist demnach in besonderem Maße zur genaueren Charakterisierung bestimmter Systeme der Kostenrechnung geeignet.

Demnach ergibt sich folgende Einteilung der Systeme der Kostenrechnung:

Kostenrechnungssysteme, unterteilt nach dem Grad der qualitativ beurteilten Kostendurchrechnung bis hin zur Kostenträgerrechnung:

1. Vollkostenrechnungen

- a) Istkostenrechnung
- b) Normalkostenrechnung
- c) Plankostenrechnung

2. Teilkostenrechnungen (Systeme des Direct Costing)

- a) Istkostenrechnung
- b) Normalkostenrechnung
- c) Plankostenrechnung.

Zu den Plankostenrechnungen im Bereich der Vollkostenrechnung gehören alle Formen, die fixe Kosten in die Kostenträgerrechnung einbeziehen und das Phänomen der Beschäftigungsabweichungen kennen. In den Bereich des Direct Costing fällt als Plankostenrechnung nur die Grenzplankostenrechnung im Sinne von PLAUT, die fixe Kosten konsequent aus der Kostenträgerrechnung ausklammert und das Phänomen des Beschäftigungsgrades nicht kennt.

Die obige Einteilung der Kostenrechnungssysteme kann den gleichen Grad an Vollständigkeit für sich in Anspruch nehmen wie die übliche Einteilung in Systeme

der Istkostenrechnung, der Normalkostenrechnung und der Plankostenrechnung. Sie unterscheidet sich von dieser nur durch die Vorschaltung eines zweiten Einteilungskriteriums, das die Abgrenzung der Systeme des Direct Costing gegenüber sonstigen Systemen der Kostenrechnung ermöglicht.

Abschließend ist zur obigen Einteilung der Systeme in solche der Vollkostenrechnung und der Teilkostenrechnung zu sagen, daß einander hinsichtlich der Spezifizierung des Kostenbegriffes entsprechende Systeme nicht in dem Sinne als Alternativen aufgefaßt werden dürfen, daß sie sich gegenseitig ausschließen. Es ist vielmehr durchaus möglich, daß beispielsweise die Istkostenrechnung als Teilkostenrechnung mit der Istkostenrechnung als Vollkostenrechnung praktisch in einem System verbunden wird. Dies geschieht in der Weise, daß zunächst gesondert alle variablen Kosten und erst im Anschluß daran alle fixen Kosten verrechnet werden. Direct Costing stellt in einem solchen Falle also eine Vorstufe zur Vollkostenrechnung dar.

S C H L U S S

=====

Zur Beurteilung von Direct Costing als System der Kostenrechnung

Vergleicht man Direct Costing mit den üblichen Systemen der Vollkostenrechnung, so erscheint die Feststellung von AGTHE verständlich, "daß es sich bei beiden um ganz verschiedene Systeme, ja ... Denkweisen handelt"¹⁾. Daher ist es auch nicht weiter verwunderlich, daß das System des Direct Costing neben äußerst positiven Beurteilungen auch lebhafte Kritik fand²⁾.

Eine Auseinandersetzung mit der Vielzahl der Gesichtspunkte, die bei der theoretischen und praktischen Beurteilung für und gegen Direct Costing vorgebracht werden können und häufig in der Literatur auch vorgebracht werden²⁾, kann wegen der Fülle der Probleme als Gegenstand einer selbständigen Untersuchung betrachtet werden. Sie läßt sich daher im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht durchführen.

Wert und Unwert einer Kostenrechnung zeigen sich letztlich in dem Beitrag, den die Kostenrechnung zur zielbewußten Steuerung von Betrieb und Unternehmung in der Praxis zu liefern vermag. Wir halten es daher für sinnvoll, nunmehr zum Ausgangspunkt unserer Betrachtungen zurückzukehren und in dem Rahmen, der durch den gebotenen Umfang unserer Arbeit bestimmt ist, abschließend einige grundsätzliche Ausführungen zu der Frage zu machen, worin die Bedeutung des Direct Costing besteht.

¹⁾ AGTHE, K., Zur stufenweisen Fixkostendeckung, a.a.O., S. 742.

²⁾ Entsprechende Ausführungen finden sich in fast allen Veröffentlichungen über Direct Costing. Daher erübrigen sich spezielle Literaturhinweise.

Der grundlegende Unterschied zwischen Direct Costing und den übrigen Systemen der Kostenrechnung betrifft die Verrechnung der fixen Kosten. Da die Kategorie der fixen Kosten in der üblichen Begriffsfassung nur dann sinnvoll ist, wenn man der Betrachtung die kurze Periode zugrundelegt und die Reagibilität der Kosten gegenüber Beschäftigungsschwankungen untersucht, kann auch gesagt werden, daß Direct Costing schwerpunktartig auf die rechnungsmäßige Darstellung der Beziehungen zwischen Produktion (Beschäftigungsgrad), Absatz und Gewinn ausgerichtet ist.

Direct Costing hat die Erfüllung der gleichen Aufgaben zum Gegenstand, die auch anderen Systemen der Kostenrechnung gestellt sind. Zu Recht weist jedoch BECKETT darauf hin, daß die Aufgaben der Kostenrechnung im System des Direct Costing eine andere Gewichtung erfahren als in den Systemen der Vollkostenrechnung¹⁾.

Im Vordergrund der Aufgaben, die Direct Costing erfüllt, steht die auf die kurze Periode bezogene Rechnungsauswertung. Sie soll Aufschluß darüber geben, wie die Betriebswirtschaft auf Grund kurzfristiger Entscheidungen ihren Zielsetzungen am besten zu entsprechen vermag. Daher erscheint es gerechtfertigt, Direct Costing als System der Kostenrechnung zu bezeichnen, das kurzfristige Entscheidungsrechnungen in besonderem Maße fördert²⁾.

Der Spielraum, innerhalb dessen Betrieb und Unternehmung kurzfristige Entscheidungen treffen können, wird vorwiegend durch den vorhandenen Bestand an Potentialfaktoren, d.h. solchen Produktionsfaktoren bestimmt, die fixe Kosten verursachen. Bei allen Entscheidungen, die innerhalb dieses Spielraumes kurzfristig getroffen

¹⁾ Vgl. BECKETT, J.A., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 655.

²⁾ Vgl. z.B. MOONITZ, M., und NELSON, C.L., Recent Developments in Accounting Theory, a.a.O., S. 207.

und durchgeführt werden können, ist rechnermäßig die Antwort auf die Frage wichtig, wie sich die Kosten, die Erlöse und damit auch der Erfolg ändern, wenn diese Entscheidungen getroffen werden. Derartige Änderungen können im Rahmen der gegebenen Datenkonstanz nur mit Hilfe von Marginalanalysen ermittelt werden. Aus diesem Grunde hat sich die betriebswirtschaftliche Kosten- und Preistheorie auch schon frühzeitig des Mittels der Marginalanalyse bedient.

Die Verfahren der klassischen Algebra und der Differentialrechnung konnten jedoch in dem Augenblick zur Lösung ökonomischer Maximierungs- und Minimierungsprobleme nicht mehr verwandt werden, in dem die Zahl der Variablen und die Zahl der Interdependenzen zwischen den relevanten Einflußgrößen zu groß wurden. Damit verloren auch die ökonomischen Grenzwerte (z.B. Grenzkosten und Grenzerlöse) einstweilen an praktischem Wert.

Dieser Einwand müßte in voller Schärfe auch das System des Direct Costing treffen; denn Direct Costing ist gerade auf die Ermittlung von Grenzkosten ausgerichtet, und die im Rahmen der vorliegenden Arbeit dargestellten Entscheidungsrechnungen bedienen sich des Instrumentariums der klassischen Algebra. Es wurde auch bereits darauf hingewiesen, daß die dargestellten Verfahren sich bei einer größeren Anzahl von Variablen und Engpässen nicht mehr anwenden lassen. Wenn Direct Costing dennoch seinen Wert als marginalanalytische Kostenrechnung nicht einbüßt, so ist dies auf die Entwicklung der Verfahren der linearen Programmierung zurückzuführen. Die lineare Programmierung ermöglicht die dargestellten Entscheidungsrechnungen auch für den Fall, daß die Anzahl der Variablen größer ist und eine Mehrzahl von Nebenbedingungen beachtet werden muß.

"Was ... bei der Linearen Programmierung aufgegeben wird, ist lediglich das Rechenverfahren der bisherigen Marginalanalyse, nicht aber der Kern des marginalana-

lytischen Denkens, der für die Unternehmungstheorie geradezu als ein Grundgesetz unternehmerischen Verhaltens, für die Unternehmungspolitik als die beste Verfahrensregel unangetastet geblieben ist. Der Marginalgedanke, der also als ein schichtweises Vorgehen den Unternehmer von den effizientesten Verwendungsarten seiner Mittel über weniger ergiebige Möglichkeiten bis an den Punkt führt, wo eine weitere Ausdehnung der Aktivität für ihn bedeuten würde, den bis dahin erzielten Erfolg wieder zu verkleinern, dieser Marginalgedanke wird durch den Übergang zur neuen Konzeption nicht berührt, obgleich die Differentialrechnung nicht mehr verwandt wird."¹⁾

Wie bereits bei der Untersuchung der kurzfristigen Erfolgsauswertung hervorgehoben wurde, liefert Direct Costing gerade die Ausgangsdaten, die für die Verfahren der linearen Programmierung erforderlich sind. Damit erfüllt Direct Costing auch für komplexe Mehrproduktunternehmungen die Voraussetzungen, an die die Durchführung marginalanalytischer Rechnungen geknüpft ist. Dies gilt umso mehr, als der Lösung linearer Programmierungsprobleme durch die Entwicklung elektronischer Rechenanlagen zum Teil völlig neue und auch noch wenig erschlossene Möglichkeiten erwachsen. So gesehen bietet gerade Direct Costing die Möglichkeiten, technische Fortschritte für Betrieb und Unternehmung nutzbar zu machen.

Unsere Überlegungen kehren damit zu ihrem Ausgangspunkt zurück; denn bereits in der Einleitung der vorliegenden Arbeit wurde betont, daß der technische Fortschritt auch an die Kostenrechnung immer wieder neue Anforderungen stellt.

Die Bedeutung des technischen Fortschrittes und seine Auswirkung auf die Anforderungen, die an die Kosten-

¹⁾ WITTMANN, W., Lineare Programmierung und traditionelle Produktionstheorie, a.a.O., S. 9.

rechnung gestellt werden müssen, lassen sich auch noch aus einer anderen Sicht wirkungsvoll beleuchten.

Mit der Verfeinerung der Produktionsverfahren im Zuge des technischen Fortschrittes verbindet sich nicht nur der Übergang zu stets wachsender Kapitalintensität der Fertigung, sondern auch ein deutlich erkennbarer Zug zur Massenfabrication. Selbst ohne nähere Untersuchung kann gesagt werden, daß das System des Direct Costing sich umso eher (weniger) anwenden läßt, je homogener (heterogener) die vom Betrieb erzeugten Leistungen sind. Dies ergibt sich einfach aus dem Umstand, daß Direct Costing in weitem Maße auf Produktmengenangaben angewiesen ist und die Beziehung der fixen Kosten zu einzelnen Erzeugnisarten rechnerisch zum Ausdruck bringen soll. Die Bedeutung des Direct Costing nimmt so gesehen mit dem Trend zur Massenfabrication zu.

Die Frage der Anwendbarkeit von Direct Costing kann im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht systematisch untersucht werden. Ihr wäre eine vergleichende Untersuchung zu widmen, die feststellt, ob und wie die Vollkostenrechnung und Direct Costing die verschiedenen Aufgaben der Kostenrechnung bei verschiedenen Betriebstypen¹⁾ und Marktformen zu lösen vermögen. Ohne eine besondere Begründung hierfür zu geben, wollen wir nur darauf hinweisen, daß Direct Costing als System der Kostenrechnung umso wertvollere Dienste leistet, je homogener die von einem Betrieb produzierten Erzeugnisse sind und je weniger sich die Preise der Erzeugnisse ändern, die die Unternehmung vertreibt. Die Tendenz zur Erfüllung dieser Bedingungen wird in jüngster Zeit umso deutlicher, je stärker sich der Trend zur Massenfabrication bemerkbar macht.

Der ausschließlichen Anwendung von Direct Costing als System der Kostenrechnung stehen, wie an anderer Stelle

¹⁾ Vgl. z.B. YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 374.

bereits angedeutet wurde, für die Mehrzahl der Betriebe einstweilen auch handels- und steuerrechtliche Bestimmungen im Wege. Dieser Gesichtspunkt schränkt die praktische Anwendbarkeit des Direct Costing auch unabhängig von spezifisch betriebswirtschaftlichen Grenzen erheblich ein¹⁾).

Direct Costing kann dennoch einen wesentlichen Beitrag zur Verfeinerung der Kostenrechnung liefern, wenn es als Vorstufe zur Vollkostenrechnung betrachtet wird. Dies bedeutet im Grundsätzlichen lediglich, daß bei der Kostenerfassung und der Kostenverrechnung entsprechend den Grundsätzen des Direct Costing variable und fixe Kosten möglichst weitgehend getrennt behandelt werden. Im übrigen können die bisherigen Rechenmethoden beibehalten werden.

Beispielsweise wäre also die Kostenträgerrechnung zweistufig aufzubauen. Während in der üblichen Zuschlagskalkulation fixe und variable Gemeinkosten wechselweise auf Kostenträger verrechnet werden, müßten nunmehr zunächst die variablen Gemeinkosten verrechnet werden. Als Zwischenbetrag ergäben sich die für Direct Costing charakteristischen variablen Kosten pro Stück. Im Anschluß daran könnten die fixen Gemeinkosten nach den üblichen Verfahren zugerechnet werden. Als Endergebnis der Kostenträgerrechnung wären dann die üblichen Vollkosten zu betrachten.

Entsprechende Vorschläge zur Verbindung des Direct Costing mit der üblichen Vollkostenrechnung werden auch in der Literatur über Direct Costing relativ häu-

¹⁾ Handels- und steuerrechtliche Schwierigkeiten entstehen hauptsächlich bezüglich der Bewertung von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten. So gesehen wird die Anwendbarkeit des Direct Costing bei Betrieben nicht beeinträchtigt, deren Leistungen nicht lagerfähig sind. Als Beispiel hierfür nennt OWENS, V.C., A Magazine Publisher's Adoption of Budgeting and Direct Costing, N.A.A. Bulletin, Nov. 1958, S. 57 ff., insbesondere S. 60, einen Zeitungsverlag.

fig gemacht¹⁾).

Dieser Vorschlag erhält durch den in der angeführten Literatur meist hervorgehobenen Umstand noch zusätzliches Gewicht, daß Direct Costing gerade dort vorteilhaft ist, wo die Vollkostenrechnung wenig aufschlußreiche Ergebnisse liefert. Direct Costing und Vollkostenrechnung sind daher in der Regel nicht als unvereinbare Alternativen zu betrachten, sondern als komplementäre Systeme der Kostenrechnung.

Die Verbindung von Direct Costing und Vollkostenrechnung hat den Vorteil, daß Direct Costing der Leitung von Betrieb und Unternehmung vor allem die notwendigen Entscheidungsrechnungen zur Verfügung stellt. Es wird somit vorwiegend betriebs- und unternehmungsinterne eingesetzt. Demgegenüber kann die Vollkostenrechnung auch weiterhin vorwiegend zu betriebs- und unternehmensexternen Zwecken verwandt werden. Entsprechend wird auch in der zur Verbindung von Direct Costing und Vollkostenrechnung genannten Literatur argumentiert.

Inwieweit Direct Costing allgemeine Beiträge zur Verfeinerung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens liefern kann und somit als ein Fortschritt zu betrachten ist, müssen weitere Untersuchungen aufzeigen. Letztlich wird jedoch die Zeit diese Frage beantworten; denn Theorie und Praxis werden sich mit dem Problem des Direct Costing in Zukunft noch häufig auseinanderzusetzen haben, nachdem der Ausbau zu einem geschlossenen System der Kostenrechnung als vollzogen

¹⁾ Vgl. z.B.:

BECKETT, J.A., The Art and Science of Distribution Costing, N.A.C.A. Bulletin, April 1951, S. 904 ff.;
zitiert nach: BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K.,
Cost Accounting, 3. Aufl., a.a.O., S. 454;
BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., a.a.O., S. 454;
CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to
Better Management Accounting?, a.a.O., S. 707 ff.;
POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in
One System, a.a.O., S. 5 ff.

gelten kann.

Die Theorie hat zu prüfen, inwieweit Direct Costing den von der betriebswirtschaftlichen Theorie her an eine funktionsfähige Kostenrechnung zu stellenden Anforderungen genügt. Die Praxis dagegen wird fragen, welche Aufschlüsse ihr Direct Costing liefern kann und ob diese Aufschlüsse einfacher zu gewinnen sind als in anderen Systemen der Kostenrechnung. Beide Untersuchungsformen werden geraume Zeit in Anspruch nehmen. Ein abschließendes Urteil über Wert und Unwert des Direct Costing erscheint daher einstweilen noch verfrüht.

Wir schließen uns den Ausführungen von YOUNG an, der seine Einstellung gegenüber Direct Costing in folgenden Worten zusammenfaßt:

"Direct costing has had a very rapid growth over the past few years. It is the prediction of many people that direct costing will continue to grow and will become generally accepted in the future. Time alone will prove or disprove this prediction. It is not thought that direct costing is the final answer to cost-accounting problems. When new conditions develop in the future, further improvements will no doubt be made. However, direct costing, where applicable, is believed to be an improvement over conventional costing and should help to make accounting reports more meaningful as well as more useful to management."¹⁾

¹⁾ YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 375.

A N H A N G

=====

Zur Entwicklungsgeschichte des Direct Costing

Der Ausbau des Direct Costing zu einem System der Kostenrechnung wurde erst nach dem zweiten Weltkrieg in den Vereinigten Staaten und Großbritannien in Angriff genommen. Dennoch sind die Grundprinzipien, auf denen das System beruht, keineswegs neu. Daher halten wir es für zweckmäßig, die Darstellung des Direct Costing durch einen kurzen Abriß seiner Entwicklungsgeschichte abzurunden. Hierbei erscheint es angebracht, zunächst die Entwicklungsgeschichte im anglo-amerikanischen Raum aufzugreifen und erst im Anschluß daran die Entwicklung im deutschen Raum zu verfolgen.

Ausführungen zur Entwicklungsgeschichte des Direct Costing werden im Rahmen der vorliegenden Arbeit durch den Umstand erschwert, daß das Quellenmaterial über Direct Costing nur unvollständig zur Verfügung stand. Dies gilt in besonderem Maße für die frühen Veröffentlichungen über Direct Costing. Daher können die folgenden Ausführungen nur den Grad an Vollständigkeit und Zuverlässigkeit beanspruchen, der sich aus dem Umfang und der Authentizität des verfügbaren Quellenmaterials ergibt.

Die ersten Ansatzpunkte zur Entwicklung des Direct Costing im angelsächsischen Raum wurden offenbar bei der Untersuchung von Problemen der Handelskalkulation gewonnen. Im Jahre 1933 äußerte sich Carlos B. CLARK, Angehöriger des Vorstandes einer Handelsfirma in Detroit, wie folgt zum Problem der Handelskalkulation:

"It becomes increasingly apparent that a department store cannot be managed on the theory of a group of

parallel departments, each contributing its residuum of net profit or loss to the exchequer. Instead, it must be pictured by management as two distinct activities and judged each by its own set of measurements. The selling departments are not parallel businesses producing net profit, but are like streams pouring each its contribution into a common reservoir. That contribution consists of the gross margin on its sales less its direct expenses. What are its direct expenses? They are those expenses which would not exist if the department were discontinued, and therefore are almost directly controlled in relation to that department alone.

Out of that common reservoir flow the penstocks feeding the store-wide service activities of the store and meeting the fixed charges. Net profit is whatever is left in the reservoir. So net profit can be built up either by increasing the flow into the reservoir or decreasing the outflow. Anything extra that increases the number of dollars flowing in without requiring more outflow increases the size of the profit residue that will be there at the end of the year."¹⁾

Auf Grund dieser Ausführungen bezeichnen BÖHM-WILLE in Anlehnung an McNAIR Clark als den "Vater der Methode", obwohl C.B. CLARK den Ausdruck "Direct Costing" noch nicht verwendet²⁾.

Auch amerikanische Quellen weisen gelegentlich darauf hin, daß Direct Costing ursprünglich für Warenhäuser

¹⁾ CLARK, C.B., 'Reservoir Concept' Is Keynote of Future Profits, Retail Ledger, Dez. 1933, S. 13; zitiert nach:
McNAIR, M.P., und MAY, E.G., Pricing for Profit, Harvard Business Review, Vol. 35, No. 3, Mai - Juni 1957, S. 108

²⁾ BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O., S. 66.

entwickelt und in solchen angewandt wurde¹⁾).

Die Übertragung des Direct Costing auf Industriebetriebe scheint erstmalig HARRIS im Jahre 1936 versucht zu haben. HARRIS verwendet auch als erster den Ausdruck "Direct Costing"²⁾. Er wird häufig als der Autor bezeichnet, der sich zuerst über Direct Costing geäußert habe³⁾).

Ab 1946 sollen in der amerikanischen Literatur verschiedene Beiträge über "Responsibility Accounting" erschienen sein, die inhaltlich das betreffen, was heute üblicherweise mit "Direct Costing" bezeichnet wird. Die erste Veröffentlichung, die ausdrücklich dem Thema "Direct Costing" gewidmet wurde, stammt angeblich von NEIKIRK⁴⁾.

1) Vgl. z.B.:

CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to Better Management Accounting?, a.a.O., S. 700; YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, a.a.O., S. 362.

2) Vgl.:

BECKETT, J.B., Direct Costing in Perspective, a.a.O., S. 651; National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 4.

3) Vgl. z.B.:

BECKETT, J.B., a.a.O., S. 651; LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing, a.a.O., S. 32; MOONITZ, M., und NELSON, C.L., Recent Developments in Accounting Theory, a.a.O., S. 207; National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O., S. 4. Der Artikel von HARRIS wurde nach verschiedenen der genannten Quellen am 15. Januar 1936 im "Bulletin" der "National Association of Cost Accountants" veröffentlicht.

4) Vgl. BECKETT, J.B., a.a.O., S. 652.

Die bei BECKETT genannte Veröffentlichung von NEIKIRK dürfte diejenige sein, die die in der amerikanischen Literatur mehrfach zitierte Definition des Direct Costing enthält: "How Direct Costing Can Work for Management", N.A.C.A. Bulletin, Jan. 1951.

Die erste und offenbar einstweilen auch einzige Monographie über Direct Costing, die in den Vereinigten Staaten erschien, ist der schon häufig zitierte Forschungsbericht der "National Association of Cost Accountants" aus dem Jahre 1953¹⁾.

In Großbritannien erschien 1948 die schon vielfach zitierte Monographie über "Marginal Costing" von LAWRENCE und HUMPHREYS.

Seither wurde Direct Costing in der anglo-amerikanischen Literatur sehr häufig untersucht. Allerdings fehlt einstweilen ein Werk, das Direct Costing als geschlossenes System der Kostenrechnung darstellt.

In Deutschland fand Direct Costing zuerst unter der Bezeichnung "Grenz-Plankostenrechnung" durch Veröffentlichungen von PLAUT Eingang in die Literatur. Als grundlegende Darstellung der Grenz-Plankostenrechnung von PLAUT kann dessen Beitrag aus dem Jahre 1953 betrachtet werden²⁾.

Nach PLAUT äußerten sich in Deutschland erst 1959 RIEBEL³⁾, AGTHE⁴⁾ und HEINE⁵⁾ in eingehenden Untersuchungen über Direct Costing. Zuletzt äußerten sich 1960 BÖHM-WILLE über Direct Costing⁶⁾.

¹⁾ Als Manuskriptdruck des Rationalisierungs-Kuratoriums der Deutschen Wirtschaft (RKW) ist 1960 in Berlin/Frankfurt/Köln eine deutsche Übersetzung dieses Berichtes erschienen. Sie trägt den Titel: "Direct Costing, Das Rechnen mit Grenzkosten".

²⁾ Vgl. PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 347 ff. und 402 ff.

³⁾ Vgl. RIEBEL, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 213 ff.

⁴⁾ Vgl. AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, a.a.O., S. 404 ff.

⁵⁾ HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, a.a.O., S. 515 ff.

⁶⁾ Vgl. BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Programmplanung, a.a.O.

Ansätze zur Entwicklung einer Konzeption, wie sie Direct Costing konsequent darstellt, finden sich jedoch schon erheblich früher in der betriebswirtschaftlichen Literatur. Beispielsweise äußerte sich STROUSBERG im Jahre 1876 wie folgt:

"Fabrikanlagen, also Verzinsung des Anlagekapitals und alle diejenigen Ausgaben, die unter allen Umständen, ob gearbeitet wird oder nicht, zu machen sind, rechnet der Engländer in seiner Selbstkostenrechnung gar nicht, er fragt sich, welcher Umsatz zu einem gewissen Prozentsatz als Profit über die aus der jedesmaligen Produktion entstandenen Selbstkosten ist erforderlich, um vorerwähnte Ausgaben mit zu decken, und daher ist sein Augenmerk der Umsatz. Er belastet aber nicht jeden Artikel mit Generalkosten, die sich je nach der Produktion ganz anders gestalten. Erreicht er seinen vorausgesetzten Umsatz nicht, oder sind die Preise so niedrig, daß trotz des Umsatzes die permanenten Bedürfnisse nicht gedeckt werden, so arbeitet er ohne Vorteil und eventuell mit Verlust, um seine Organisation nicht zu stören, und wenn das Opfer zu groß ist, dann schließt er unter Umständen seine Bude zu. Er tut dieses aber nur, nachdem er versucht hat, zu dem niedrigsten Preis zu arbeiten und zu bestehen, und dieses stimuliert die äußerste Anstrengung und jede neue Erfindung, um bei billigen Preisen noch mit Vorteil arbeiten zu können.

Bei uns geht der Fabrikant von ganz anderen Grundsätzen aus. Er will jede Arbeit mit einem entsprechenden Teil der Generalkosten nach momentanen Unkosten belasten, und da ist es klar, daß er sich die Selbstkosten so hoch herausrechnen kann, daß er konkurrenzunfähig wird."¹⁾

¹⁾ STROUSBERG, Lebenserinnerungen, 1876; zitiert nach: WALB, E., Absatzstockung und Preispolitik, Betriebswirtschaftliche Rundschau, 1. Jahrgang 1924 - 1925, S. 27.

In diesen Ausführungen dokumentiert sich schon deutlich die Grundeinstellung zu Kostenträgerrechnung und Preiskalkulation, die für Direct Costing charakteristisch ist.

Die Konzeption des Direct Costing ist auch schon in den ersten Ausführungen von SCHMALENBACH¹⁾ vorgezeichnet. Die Grenzkostenkalkulation von SCHMALENBACH enthält in ihren Grundzügen bereits alle Gesichtspunkte, die Direct Costing als System der Kostenrechnung charakterisieren²⁾.

Auch die Differentialkalkulation von SCHÄR³⁾ entspricht weitgehend den Grundlagen, auf denen Direct Costing aufbaut.

Besonders auffällig ist die Übereinstimmung der theoretischen Grundlagen von RUMMELs "Blockkostenrechnung"⁴⁾ mit denjenigen des Direct Costing.

Darüber hinaus enthält die betriebswirtschaftliche Literatur seit langem mehr oder weniger ausgeprägte Formen des Deckungsbeitragsdenkens, die ebenfalls als Ansätze für die Entwicklung des Direct Costing zu einem

¹⁾ Vgl. SCHMALENBACH, E., Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, a.a.O., S. 8 ff.

²⁾ Vgl. z.B.: SCHMALENBACH, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 2. Aufl., a.a.O., S. 32 ff.

In gleichem Sinne äußert sich auch KOSIOL, E., Neuere Ziele und Methoden der Kostenplanung, in: Fortschritte in der Planungsrechnung, herausgegeben von der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e.V. (AGPLAN), Wiesbaden 1955, S. 21.

³⁾ Vgl. z.B.:
SCHÄR, F., Buchhaltung und Bilanz, 4. Aufl., Berlin 1921, S. 306;
Derselbe, Allgemeine Handelsbetriebslehre, 5. Aufl., Leipzig 1923, S. 169 f.;
HEINEN, Kostenlehre, a.a.O., S. 264 f.

⁴⁾ Vgl. RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., a.a.O., S. 128 und 209 ff.

System der Kostenrechnung betrachtet werden können¹⁾).

Direct Costing unterscheidet sich von den oben genannten Rechnungsformen im wesentlichen dadurch, daß es den Grundgedanken, fixe Kosten nur soweit zu verrechnen, wie sie sich exakt verrechnen lassen, k o n s e -
q u e n t auf alle Bereiche der K o s t e n r e c h n u n g ausdehnt und demzufolge die Konsequenzen berücksichtigt, die für die verschiedenen Teilbereiche der Kostenrechnung aus der beschränkten Zurechenbarkeit der fixen Kosten zu ziehen sind.

¹⁾ Vgl. z.B.:

SCHMALENBACH, E., Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, a.a.O., S. 17 sowie alle späteren Auflagen seines Werkes über Kostenrechnung und Preispolitik; zuletzt: Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 280 ff.;

PEISER, H., Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten, Berlin 1919, S. 21 f.;

WALB, E., Absatzstockung und Preispolitik, a.a.O., S. 25 ff.;

SCHÄR, F., und PRION, W., Buchhaltung und Bilanz, 6. Aufl., Berlin 1932, S. 239 ff.;

BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 146;

WOLTER, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, a.a.O., S. 35

HENZEL, F., Die Kostenrechnung, 2. Aufl., a.a.O., S. 24 und 291;

LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., a.a.O., S. 227.

Diese Aufzählung ist keineswegs vollständig und soll nur einige Beispiele nennen. Mit ihr ist auch keine Leistungsgewichtung beabsichtigt.

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

=====

I. A l l g e m e i n e L i t e r a t u r

A. Bücher:

- BECKMANN, M.J., Lineare Planungsrechnung,
Ludwigshafen/Rh. 1959
- BESTE, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung,
Leipzig 1930
- BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting,
3. Aufl., New York/Toronto/London 1954
- DANØ, S., Linear Programming in Industry, Theory
and Application, Wien 1960
- DEAN, J., Managerial Economics, Englewood
Cliffs 1951
- Derselbe, Statistical Determination of Costs,
with Special Reference to Marginal
Costs, Chicago 1936
- DORFMAN, R., SAMUELSON, P.A., und SOLOW, R.M., Linear
Programming and Economic Analysis,
New York/Toronto/London 1958
- GUTENBERG, E., Einführung in die Betriebswirtschafts-
lehre, Wiesbaden 1958
- Derselbe, Grundlagen der Betriebswirtschafts-
lehre, Erster Band, Die Produktion,
5. Aufl., Berlin/Göttingen/Heidelberg
1960
- HARTMANN, B., Die Erfassung und Verrechnung inner-
betrieblicher Leistungen, Wiesbaden
1956
- HAX, K., Die Substanzerhaltung der Betriebe,
Köln/Opladen 1957
- HEINEN, E., Anpassungsprozesse und ihre kosten-
mäßigen Konsequenzen, Köln/Opladen
1957
- Derselbe, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre,
Band I, Grundlagen, Wiesbaden 1959
- Derselbe, Handelsbilanzen, Wiesbaden 1960
- HENZEL, F., Die Kostenrechnung, 2. Aufl., Stutt-
gart 1950
- HERMANN, C., und HEUER, G., Kommentar zur Einkommen-
steuer einschließlich Lohnsteuer und
Körperschaftsteuer, Köln, Stand
November 1960

- KILGER, W., Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958
- KOSIOL, E., Anlagenrechnung, Wiesbaden 1955
- Derselbe, Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., Wiesbaden 1953
- Derselbe, Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung, Berlin 1956
- Derselbe, Warenkalkulation in Handel und Industrie, 2. Aufl., Stuttgart 1953
- KRELLE, W., und KÜNZI, H.P., Lineare Programmierung, Zürich 1958
- LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 4. Aufl., Stuttgart 1951
- LIEBL, J., Kapitalerhaltung und Bilanzrechnung, Wolfenbüttel 1954
- LOHMANN, M., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955
- MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., Berlin 1957
- Derselbe, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958
- Derselbe, Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, Verfahren, Zweiter Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958
- NOWAK, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, Köln/Opladen 1954
- PEISER, H., Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten, Berlin 1919
- PREISER, E., Nationalökonomie heute, München 1959
- Derselbe, Die Zukunft unserer Wirtschaftsordnung, 3. Aufl., Göttingen 1960
- RUCHTI, H., Die Abschreibung, Stuttgart 1953
- RUMMEL, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1949
- SCHÄR, F., Allgemeine Handelsbetriebslehre, 5. Aufl., Leipzig 1923
- Derselbe, Buchhaltung und Bilanz, 4. Aufl., Berlin 1921

- SCHÄR, F., und PRION, W., Buchhaltung und Bilanz,
6. Aufl., Berlin 1932
- SCHMALENBACH, E., Buchführung und Kalkulation im
Fabrikgeschäft, Unveränderter Nach-
druck aus der Deutschen Metallindu-
striezeitung, 15. Jahrgang 1899,
Leipzig 1928
- Derselbe, Dynamische Bilanz, 12. Aufl.,
Köln/Opladen 1956
- Derselbe, Kostenrechnung und Preispolitik,
7. Aufl., Köln/Opladen 1956
- Derselbe, Grundlagen der Selbstkostenrechnung
und Preispolitik, 2. Aufl., Leipzig
1925
- Derselbe, Der Kontenrahmen, 6. Aufl., Leipzig
1939
- Derselbe, Die Weiterbildung der monatlichen
Erfolgsrechnung, Sonderdruck aus
der ZfhF 1926 (S. 149 ff.), Leip-
zig 1926
- SCHMIDT, F., Die Organische Tageswertbilanz,
3. Aufl., Wiesbaden 1951
- SCHNEIDER, E., Industrielles Rechnungswesen,
2. Aufl., Tübingen 1954
- SCHNETTLER, A., Das Rechnungswesen industrieller
Betriebe, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949
- SEYFFERT, R., Wirtschaftslehre des Handels, 3. Aufl.,
Köln/Opladen 1957
- SOMMERFELD, H., Der Unternehmer als Verwalter von
Volksvermögen, Hamburg 1934; zitiert
nach RUCHTI, H., Die Abschreibung,
a.a.O.
- STROUSBERG Lebenserinnerungen, 1876; zitiert nach:
WALB, E., Absatzstockung und Preis-
politik, a.a.O.
- WEIGMANN, W., Selbstkostenrechnung und Preisbildung
in der Industrie, Leipzig 1939
- WOITSCHACH, M., und WENZEL, G., Lineare Planungsrech-
nung in der Praxis, Stuttgart 1959
- WOLTER, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportio-
nalen Kosten, Köln/Opladen 1948

B. Beiträge zu Zeitschriften und Sammelwerken:

- HEINEN, E., Kostenanalyse und Kostenspaltung; in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1958, Sp. 3400 ff.
- Derselbe, Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, ZfhF 1958, S. 1 ff.
- KILGER, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, ZfhF 1960, S. 299 ff.
- KOCH, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, ZfhF 1958, S. 335 ff.
- KOSIOL, E., Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung; in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band I, Betriebswirtschaft, Köln/Opladen 1958, S. 631 ff.
- Derselbe, Neuere Ziele und Methoden der Kostenplanung; in: Fortschritte in der Planungsrechnung, herausgegeben von der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung (AGPLAN), Wiesbaden 1955, S. 9 ff.
- KRONENBERG, R., Die Bewertung der Bestandsveränderungen der halbfertigen und fertigen Erzeugnisse in Handels- und Steuerbilanz, Der Betrieb, 1952, S. 913 f.
- MÜLLER, A., Grundsätzliches zur Plan- und Normalkostenrechnung, Zur Frage der Kostennormalisierung, Stahl und Eisen, 69/1949/17; zitiert nach NOWAK, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, a.a.O.
- NIESCHLAG, R., Aktuelle Fragen der Handelskalkulation, Vortrag, gehalten auf der Jahrestagung der Arbeitsgemeinschaft der Lebensmittel-Filialbetriebe e.V., am 14. Oktober 1958 in Baden-Baden, veröffentlicht als Sonderdruck o.J.
- SCHMIDT, F., Kalkulation und Preispolitik, in: Die Handelshochschule, 1. Aufl., Berlin/Wien 1929, Band 1: Betriebswirtschaftslehre, S. 1477 ff.
- SCHEIDER, E., Schlußwort zur Tagung der Schmalenbach-Gesellschaft in Köln am 29. November 1957 über "Bessere Marktanpassung durch unternehmerisches Planen", ZfhF 1958, S. 137 ff.
- WALB, E., Absatzstockung und Preispolitik, Betriebswirtschaftliche Rundschau, 1. Jahrg. 1924 - 1925, S. 25 ff.
- WITTMANN, W., Lineare Programmierung und traditionelle Produktionstheorie, ZfhF 1960, S. 1 ff.

II. L i t e r a t u r ü b e r D i r e c t C o s t i n g

A. Bücher:

- BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K., Cost Accounting,
3. Aufl., New York/Toronto/London 1954
- BÖHM, H.H., und WILLE, F., Direct Costing und Pro-
grammplanung, München 1960
- HALFORD, D.R.C., Differential Costs and Management
Decisions, London 1959
- HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs,
2. Aufl., New York 1953
- HENRICI, St.B., Standard Costs for Manufacturing,
3. Aufl., New York/Toronto/London
1960
- KOHLER, E.L., A Dictionary for Accountants, 2. Aufl.,
Englewood Cliffs 1957
- LAWRENCE, F.C., und HUMPHREYS, E.N., Marginal Costing,
London 1947
- LONGMAN, D.R., und SCHIFF, M., Practical Distribution
Cost Analysis, Homewood 1955
- National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.),
Direct Costing, N.A.C.A. Research
Series No. 23, New York 1953
- Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft
(RKW)
Direct Costing, Das Rechnen mit Grenz-
kosten; Übersetzung eines amerikani-
schen Forschungsberichts,
Berlin/Frankfurt/Köln 1960
- Dasselbe, Rechnungswesen im Dienste der Werk-
leitung, Erfahrungen einer englischen
Studienkommission in USA, München 1952

B. Beiträge zu Zeitschriften und Sammelwerken:

- AGTHE, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System
des Direct Costing, ZfB 1959, S. 404 ff.
- Derselbe, Zur stufenweisen Fixkostendeckung,
ZfB 1959, S. 742 ff.
- BECKETT, J.A., The Art and Science of Distribution
Costing, N.A.C.A. Bulletin, April
1951, S. 904 ff.; zitiert nach:
BLOCKER, J.G., und WELTMER, W.K.,
Cost Accounting, 3. Aufl., a.a.O.

- Derselbe, Direct Costing in Perspective, N.A.C.A. Bulletin, Jan. 1955, S. 651 ff.
- BENNINGER, L.J., Cost and Value Concepts, in: BACKER, M., Handbook of Modern Accounting Theory, New York 1955, S. 275 ff.
- BIERMAN, H., A Way of Using Direct Costing in Financial Reporting, N.A.A. Bulletin, November 1959, Section 1, S. 13 ff.
- BOCK, G., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF 1959, S. 636 ff.
- CAUFIELD, Ch.F., A Favorable Appraisal of Direct Costing, N.A.A. Bulletin, Dez. 1958, S. 15 ff.
- CHAMBERS, Ch.R., A Conversion to Direct Costs, N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXIII, No. 7, März 1952, S. 791 ff.
- CHIUMINATTO, P.M., Is Direct Costing the Answer to Better Management Accounting?, N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXVII, No. 6, Febr. 1956, S. 699 ff.
- CLARK, C.B., 'Reservoir Concept' Is Keynote of Future Profits, Retail Ledger, Dez. 1933; zitiert nach McNAIR, M.P., und MAY, E.G., Pricing for Profit, a.a.O.
- DONACHIE, R.J., Converting To and Using Direct Costing, N.A.A. Bulletin, März 1959, Section 1, S. 19 ff.
- FAULKNER, G.L., Profit Analysis for the Magnet Wire Industry, N.A.C.A. Bulletin, Sept. 1952, S. 35 ff.
- GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, The Accounting Review, Vol. XXXIII, 1958, S. 96 ff.
- HAY, L.E., Planning for Profits - How Some Executives are Doing It, The Accounting Review, April 1960, S. 233 ff.
- HEINE, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, ZfhF 1959, S. 515 ff.
- HEPWORTH, S.R., Direct Costing - The Case Against, The Accounting Review, Jan. 1954; zitiert nach: GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, a.a.O.
- JONES, R.K., Why not Capacity Costing?, N.A.A. Bulletin, Nov. 1957, S. 13 ff.

- McNAIR, M.P., und MAY, E.G., Pricing for Profit, Harvard Business Review, Vol. 35, No. 3, Mai - Juni 1957, S. 105 ff.
- MOONITZ, M., und NELSON, C.L., Recent Developments in Accounting Theory, The Accounting Review, April 1960, S. 206 ff.
- MUTH, F.J., An Evaluation of Direct Costing, The Controller, Febr. 1957; zitiert nach: CAUFIELD, Ch.F., A Favorable Appraisal of Direct Costing, a.a.O.
- National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Assignment of Nonmanufacturing Costs for Managerial Decisions, N.A.C.A. Research Series No. 19, N.A.C.A. Bulletin, Mai 1951; zitiert nach: HECKERT, J.B., und MINER, R.B., Distribution Costs, 2. Aufl., a.a.O.
- Dieselbe, Tagungsbericht, N.A.C.A. Bulletin, Sept. 1954; zitiert nach: HENRICI, St.B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., a.a.O.
- NEIKIRK, W.W., How Direct Costing Can Work for Management, N.A.C.A. Bulletin, Jan. 1951; zitiert nach: National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.), Direct Costing, a.a.O.
- NEILSEN, O., Direct Costing - The Case For, The Accounting Review, Jan. 1954; zitiert nach: GIBBS, G., New Cost Accounting Concepts, a.a.O.
- OWENS, V.C., A Magazines Publisher's Adoption of Budgeting and Direct Costing, N.A.A. Bulletin, Nov. 1958, S. 57 ff.
- PAULSSON FRENCKNER, T., Die Bestimmung des Produktionsprogrammes als Anwendungsbeispiel der Linearplanung, ZfhF 1958, S. 565 ff.
- PLAUT, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 347 ff. und 402 ff.
- Derselbe, Die Grenzplankostenrechnung, in: Fortschritte in der Planungsrechnung, herausgegeben von der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung, Wiesbaden 1955, S. 61 ff.
- POMPAN, J.M., Direct and Absorption Costing in One System, N.A.A. Bulletin, März 1959, Section 1, S. 5 ff.
- RIEBEL, P., Fixe Ausgaben, Deckungsrechnung und Entwicklungstendenzen der fixen Kosten, ZfhF 1958, S. 131 ff.

- Derselbe, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF 1959, S. 213 ff.
- RIVERIN, A., The Marginal Income Concept in Cost Accounting, Cost and Management, 1958, No. 2, S. 72 ff.
- VANCAMP, H.K., The Use of the Product Profit and Loss Budget for Marginal Sales Decisions, N.A.A. Bulletin, Nov. 1960, Section 1, S. 6 ff.
- WILLE, F., Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung?, ZfB 1959, S. 737 ff.
- WRIGHT, W.R., Pricing with Direct Costs, The Controller, März 1956, S. 112 ff.
- Derselbe, Direct Costs Are Better for Pricing, N.A.A. Bulletin, April 1960, Section 1, S. 17 ff.
- YOUNG, B.J., Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management, N.A.C.A. Bulletin, Nov. 1956, S. 362 ff.

C. Sonstige Literatur über Direct Costing

Die im folgenden genannten Titel waren bei der Vorbereitung der vorliegenden Arbeit nicht verfügbar. Sie werden jedoch in der ausgewerteten Literatur als Quellen zum Problemkreis des Direct Costing genannt. Um einen möglichst vollständigen Überblick über die Literatur zu verschaffen, führen wir diese Quellen im folgenden auf.

- ATKINSON, J.F., Profit Control by Territories and Products in the Food Processing Industry, N.A.C.A. Bulletin, März 1950
- BECKETT, J.A., The Pros and Cons of Direct Costing Contrasted with Full Costing, Journal of Accountancy, April 1953
- BERGER, L.W., A Garment Factory Applies Direct Costing, N.A.C.A. Bulletin, Nov. 1955
- BEYER, R., Is Direct Costing the Answer? Journal of Accountancy, April 1955
- DONELLY, A.S., Direct Costing, Cost Bulletin of the Australian Institute of Cost Accountants (A.I.C.A.), Melbourne, Jan. 1956
- ELSMAN, T.R., Profit Action Figures, N.A.C.A. Bulletin, April 1946
- FRANK, G.W., Will Direct Costing Theory Stand Inspection?, N.A.C.A. Bulletin, Dez. 1952
- GREER, H., Alternatives to Direct Costing, N.A.C.A. Bulletin, März 1954

- HOSICK, T.R., Effect of Direct Costing on Asset Accounting, Income Reporting, Journal of Accountancy, Okt. 1953
- KELLER, I.W., Relative Profit Margin Approach to Distribution Costing, N.A.C.A. Bulletin, März 1949
- MARPLE, R.P., Direct Costing and the Uses of Cost Data, The Accounting Review, Juli 1955
- MOSS, M.F., und HASEMAN, V.C., Some Comments at the Applicability of Direct Costing to Decision Making, The Accounting Review, April 1957
- TAYLOR, P.C., What Can We Expect of Direct Costing as a Management Tool?, N.A.C.A. Bulletin, Juli 1953, Section 1

L E B E N S L A U F

Am 26. August 1933 wurde ich als erster Sohn des Kaufmannes Robert Börner und seiner Ehefrau Luise, geb. Bühner, in Saarbrücken geboren.

Ab Ostern 1940 besuchte ich die Volksschule in Saarbrücken und bestand im Herbst 1944 die Aufnahmeprüfung zur Sexta des Staatlichen Ludwigsgymnasiums zu Saarbrücken. Auf Grund der Kriegsverhältnisse besuchte ich sodann die Sexta der Städtischen Oberschule für Jungen in Schorndorf/Württ. Nach Beendigung des Krieges wechselte ich zum Staatlichen Ludwigsgymnasium zu Saarbrücken über. Dort durchlief ich alle Klassen des humanistischen Schulzweiges und bestand im Juni 1953 die Reifeprüfung.

Im November 1953 nahm ich an der Universität des Saarlandes das Studium der Betriebswirtschaftslehre auf, dem ich in Saarbrücken acht Semester gewidmet habe. Im Oktober 1957 bestand ich dortselbst die Prüfung für Diplom-Kaufleute. Vom 1.11.1957 bis zum 31.3.1958 war ich als Hilfs-Assistent am Institut für Vergleichende Betriebswirtschaftslehre an der Universität des Saarlandes tätig. In der Zeit vom 1.4.1958 bis zum 31.3.1960 arbeitete ich als wissenschaftliche Hilfskraft am Betriebswirtschaftlichen Institut der Universität München. Seit dem 1.4.1960 bin ich Assistent am Betriebswirtschaftlichen Institut der Universität München.

